Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen

vorgelegt von:

Arwed von Poser und Groß-Naedlitz

1972

D E R

Q U A L I F I K A T I O N S K O N F L I K T

B E I

D O P P E L B E S T E U E R U N G S A B K O M M E N

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Arwed von Poser und Groß-Naedlitz

1972

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent: Präsident i. R. Dr. jur. h. c. Wolfgang Mersmann

Korreferent: Prof. Dr. jur. Hans Spanner

Tag der mündlichen Prüfung: 10. Juli 1972

Inhaltsübersicht

		Seite
Literaturverzeichnis		V
Abkürzungen		XVII
§ 1	Einleitung	1
A	Übersicht über die Darstellungsfolge	1
B	Herkunft des Qualifikationsproblems	1
I	Der Begriff der "Qualifikation", des "Qualifikationsproblems" und des "Qualifikationskonflikts"	1
II	Der Qualifikationskonflikt im Außenprivatrecht	6
III	Der Qualifikationskonflikt bei IPR - Staatsverträgen	8
C	Die Übernahme des Qualifikationsproblems in das IStR	12
I	Die hier bedeutsamen Unterschiede zwischen IPR und IStR	14
II	Folgerungen für die Zulässigkeit der Methodenanalogie	18
III	Der Qualifikationskonflikt im nationalen Außensteuerrecht	2o
§ 2	Die Qualifikation bei Doppelbesteuerungsabkommen	25
A	Die Doppelbesteuerung als zentrales Problem des IStR	25
B	Die Doppelbesteuerungsabkommen	3o
I	Geschichte der DBA	3o
II	Struktur der DBA	31
III	Rechtscharakter der DBA	33
C	Die Auslegung der DBA	35
I	Die Subjekte der Auslegung	36
II	Auslegungsgrundsätze	49

1.) Völkerrechtliche und landesrechtliche Auslegung der DBA 5o

2.) Die völkerrechtliche (unmittelbare) Auslegung der DBA 67

3.) Die landesrechtliche (mittelbare) Auslegung der DBA 86

§ 3 Konflikte bei Doppelbesteuerungsabkommen 91

A Konflikte im regelungsfreien Raum 91

I Konflikte, die nicht zu einer Doppelbesteuerung führen 92

II Konflikte, die zu einer nicht im Abkommen behandelten Doppelbesteuerung führen 97

B Konflikte im Regelungsbereich des DBA (Auslegungskonflikte) 1o4

I Die unmittelbaren Auslegungskonflikte 1o5

II Die mittelbaren Auslegungskonflikte (Qualifikationskonflikte) 111

1.) Der Begriff des Qualifikationskonfliktes bei DBA 113

2.) Unterteilungen des Qualifikationskonfliktes bei DBA 121

3.) Typische Fälle von Qualifikationskonflikten 127

III Lösungsversuche für Qualifikationskonflikte 13o

§ 4 Zusammenfassung 151

Literaturverzeichnis

Ahlm K. — The Interpretation of the Double Taxation Conventions
(Landesbericht Schweden auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960)
in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 257 - 267

Arendt Ernest — L'interprétation des traités de double imposition
(Landesbericht Luxemburg auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960)
in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 245 - 256

Arendt Wolfgang — Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht
in: StuW 1959 Sp. 381 - 396

ders. — Zum Qualifikationsproblem (II) Anwendung deutscher Sachnormen auf ausländische Privatrechtsinstitute
in: StuW 1960 Sp. 349 - 360

Bachmayr Karl Erich — Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung
in: StuW 1964 Sp. 885 - 896

ders. — Die Besteuerung des stillen Gesellschafters im Verhältnis zur Schweiz
in: DB 1965 S. 1263 - 1264

Bartin Etienne — De l'impossibilité d'arriver à la suppression définitive des conflits de lois
in: Clunet 1897 (Band 24) pp. 225 - 255, 466 - 495, 720 - 738

Becker Enno — Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet
in: StuW 1939 Sp. 745 - 770

Berber Friedrich	Lehrbuch des Völkerrechts 1. Band Allgemeines Friedensrecht München und Berlin 1960
Berg Charles J.	The Interpretation of the Double Taxation Conventions (Landesbericht Australien auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960) in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 185 - 195
Bernhardt Rudolf	Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge Köln und Berlin 1963
Blumenstein Ernst	System des Steuerrechts 2. Aufl. Zürich 1951
Breuers Friedhelm	Die Rechtszüge im französischen Steuerrecht Düsseldorf 1959
Bühler Ottmar	Prinzipien des Internationalen Steuerrechts (IStR) Amsterdam 1964 (Zitierweise: "Prinzipien")
ders.	Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR) Amsterdam 1960 (Zitierweise: "IStR u. IPR")
ders.	Les accords internationaux concernants la double imposition et l'évasion fiscale in: Recueil des Cours 1936 I pp. 433 - 506
ders.	Diskussionsbeitrag auf dem 5. IFA-Kongreß, Zürich 1951 in: Cahiers de droit fiscal international vol. XX pp. 77 - 78
ders.	Internationales Steuerrecht rollt Völkerrechtsfragen auf in: Festschrift für Herrmann Jahrreiss S. 33 - 44 Köln - Berlin - Bonn - München 1964

ders.	Völkerrecht und Landesrecht im Internationalen Steuerrecht (IStR) in: Recueil des Cours 1936 I pp. 433 - 5o6
C h r é t i e n Maxime	A la recherche du Droit Fiscal International Commun Paris 1955
ders.	L'interprétation des traités bilateraux sur la double imposition (Landesbericht Frankreich auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 196o) in: Juris Classeur Périodique 196o I 1561
ders.	Diskussionsbeitrag auf dem 5. IFA-Kongreß Zürich 1951 in: Cahiers de droit fiscal international vol. XX pp. 73 - 76
ders.	L'application et l'interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français in: Revue Critique de Droit International Privé 1951 (vol. 4o) pp. 41 - 68
D a l i m i e r Gilles	Impôts Directs - Conventions Internationales - Généralités in: Juris Classeur de Droit Fiscal Fasc. 15 (1955)
ders.	Droit Fiscal International Français - Généralités in: Juris Classeur de Droit international III Fasc. 3o1 (1959
D e b a t i n Helmut	Der doppelte Wohnsitz im Internationalen Steuerrecht in: AWD 1966 S. 313 - 32o
ders.	Die stille Gesellschaft im internationalen Steuerrecht in: DStZ A 1966 S. 369 - 375

ders.	Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht in: AWD 1969 S. 477 - 486
ders.	Doppelbesteuerung (Allgemeines) in: Regul, s. u.
D o r n Herbert	Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung in: Vierteljahresschrift für Steuer - und Finanzrecht 1927 S. 189 - 249
E n g i s c h Karl	Einführung in das juristische Denken 3. Auflage Stuttgart 1964
E r l e r Georg	Grundprobleme des Internationalen Wirtschaftsrechts Göttingen 1956
F e r r e r C o r r e i a Antonio	Conflitos de Leis Lissabon 1964
F i s c h e r H. A.	Schlichtung internationaler Steuerkonflik Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen Verständigungsverfahren in: AWD 1961 S. 92 - 94
F l i c k Hans	Zur Auslegung von Normen des internationalen Steuerrechts in: Sammelwerk "Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze", herausgegeben von Günther Felix, Stuttgart 1958, S. 151 - 171
ders.	Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen in: IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 83 - 88
ders.	Anrechnung ausländischer Landes-, Provinz und Gemeindeeinkommensteuern auf die deutsche Einkommensteuer in: AWD 1958 S. 124f.
ders.	Die praktische Bearbeitung internationale Steuerfälle in: Steuerberater-Jahrbuch (StbJb) 1964/6 S. 433 - 47o
ders.	Die Qualifikation der typischen stillen Gesellschaft im deutsch - schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen in: DStR 1968 S. 687 - 69o

F r i t s c h Ernst — Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen
(Landesbericht Österreich auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960)
in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 196 - 205

G e y l e r Friedrich — Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr
Band I: Mehrfachbesteuerung (Doppelbesteuerung) im Rechtssinne
Leipzig 1931

v a n G i n s b e r g e n Govert — Qualifikation, Rechtsvergleichung und mehrsprachige Staatsverträge
in: Zeitschrift für Rechtsvergleichung 1970 S. 1 - 15

G o l d s c h m i d t Werner — Suma del Derecho Internacional Privado
2. Auflage, Buenos Aires 1961

H e i n i n g Arnold — Doppelbesteuerungskonflikte und ihre Lösung
in: Steuer und Recht Heft 20 S. 33 - 50 Herne 1965

ders. — Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung
in: StuW 1964 Sp. 457 - 466

ders. - T i m b a r t Alban — Kommentar zum deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen
Köln - Paris 1961

H e n s e l Albert — Steuerrecht
3. Auflage Berlin 1933

H e r z f e l d Edgar — Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems
in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1932 S. 422 - 496

v a n H o u t t e Jean — Auslegungsgrundsätze im internen und internationalen Steuerrecht
Amsterdam 1967

I s a y Ernst — Internationales Finanzrecht
Stuttgart - Berlin 1934

Jacob Hans Joachim	Einkünfte eines schweizerischen stillen Gesellschafters aus einer stillen Beteiligung an einem deutschen Unternehmen in: AWD 197o S. 65 - 67
Kahn Franz	Gesetzeskollisionen - Ein Beitrag zur Lehre des internationalen Privatrechts in: Jherings Jahrbücher Band 3o (1891) S. 1 - 143
Kegel Gerhard	Internationales Privatrecht 2. Auflage München und Berlin 1964
Kerlan Pierre - Dalimier Gilles	Droit Fiscal International Français II. Conventions - Généralités in: Juris-Classeur de Droit International III Fasc. 35o 1968
Kolbeck Erich	Fälle internationaler Doppelbesteuerung, die durch Abkommen nicht gelöst werden IFA-Vorträge Köln 1962/63 S. 21 - 41
Korn Rudolf - Dietz Georg	Doppelbesteuerung (Kommentar) München 1954ff. Loseblattsammlung Stand 1. 5. 1969
Kosters J. - Dubbink C. W.	Algemeen Deel van het Nederlandse Internationaal Privaatrecht Haarlem 1962
Lenz Raoul	Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen (Generalbericht auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 196o) in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 3o7 - 319 (deutscher Text) pp. 281 - 293 (französischer Text) pp. 294 - 3o6 (englischer Text)
Léridon Pierre	Le Problème des Doubles Impositions Internationales (Dissertation Caen) Paris 1929
Littmann Eberhard	Das Einkommensteuerrecht 9. Auflage Stuttgart 1969

Locher Kurt — Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen
Basel 1954ff.
Loseblattsammlung Stand Ende März 1969

Melchior George — Die Grundlagen des deutschen internationalen Privatrechts
Berlin und Leipzig 1932

Mereggi Lea — Saggio crîtico sulle qualificazione
in: Rivista Italiana di Diritto Internazionale Privato e Processuale 1932 pp. 189 - 312

Mersmann Wolfgang — Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften
Schriftenreihe "Steuerrecht und Steuerpolitik" Heft 5 Heidelberg 1966
(Zitierweise: Ertragsbesteuerung)

ders. — Internationale Doppelbesteuerung
in: Handbuch der Finanzwissenschaft HdF Band 4 S. 89 - 135, Tübingen 1965

ders. — Zur Ertragsbesteuerung inländischer Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften
in: Steuer und Recht (StuR) Band 21 S. 55 - 69 Herne 1966

ders. — Zur neueren Rechtsprechung des BFH auf dem Gebiete des zwischenstaatlichen Ertragssteuerrechts
in: StuW 1964 Sp. 511 - 526

ders. — Neuere Rechtsprechung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts
in: StuW 1966 Sp. 321 - 340

ders. - Schulze-Brachmann Arno A. — Entscheidungen internationaler Steuerfälle
Heidelberg 1969ff.
Loseblattsammlung Stand Mai 1970

Miaja de la Muela Adolfo — Derecho Internacional Privado vol. I (Introducción y Parte General)
4. Auflage Madrid 1966

M u t é n Leif	Zur Berücksichtigung ausländischen Steuerrechts in: StuW 1964 Sp. 527
N e u h a u s Paul Heinrich	Die Grundbegriffe des Internationalen Privatrechts Tübingen 1962
N i b o y e t J. P.	Cours de Droit International Privé Paris 1947 (Zitierweise: Cours)
ders.	Traité de Droit International Privé Français Band III Paris 1944 Band IV Paris 1947 (Zitierweise: Traité)
ders.	Les doubles impositions au point de vue juridique in: Recueil des Cours 193o vol. I pp. 5 - 1o5
N u ß b a u m Arthur	Grundzüge des IPR München und Berlin 1952
OECD-Steuerausschuß	Musterabkommen zur Vermeidung des Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens Bericht des Steuerausschusses der OECD 1963, Kommentar Herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen, Bonn 1965 (Zitierweise: OECD-Kommentar)
ders.	Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und Erbschafte Bericht des Steuerausschusses der OECD 1966, Kommentar Herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen, Bonn 197o (Zitierweise: OECD-Kommentar ErbSt)
P h i l i p p Alfred	Probleme der Doppelbesteuerung auf Grund der Verschiedenheit der Steuersysteme und der Verschiedenheit von Vertragstypen in: DStZ A 1967 S. 245 - 25o

Raape Leo	Internationales Privatrecht 5. Auflage Berlin und Frankfurt a. M. 1961
Rabel Ernst	Das Problem der Qualifikation in: Zeitschrift für Ausländisches und Internationales Privatrecht 1931 S. 241 - 288
Rädler Albert - Raupach Arndt	Deutsche Steuern bei Auslendsbeziehungen München und Berlin 1966
Raupach Arndt	Neuere deutsche Rechtsprechung zu zwischenstaatlichen Steuerfällen in: DStZ A 1969 S. 219 - 232
Réczei László	Internationales Privatrecht Budapest 1960
Regul Rudolf	Steuern und Zölle im Gemeinsamen Markt Baden-Baden 1963ff. Loseblattsammlung Stand Mai 1970
Reuvers M. R.	The Interpretation of the Double Taxation Conventions (Landesbericht Holland auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960) in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 227 - 244
Riezler Erwin	Internationales Zivilprozeßrecht Tübingen und Berlin 1949
Rigaux François	La Théorie des Qualifications en droit international privé Paris 1956
Rosendorff Richard	Probleme des internationalen Finanzrechtes Sonderdruck aus der "Wiener Wirtschaftswoche" vom 17. 3. 1937 (Zitierweise: Probleme)
ders.	Qualifikationskonflikte bei der Auslegung des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens durch den Reichsfinanzhof in: Schweizerische Juristen-Zeitung (SJZ) 1936 S. 278 - 281

ders. - Henggeler Josef	Das Internationale Steuerrecht des Erdballs Zürich und Leipzig 1936ff.
Rothstein Jean H.	Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der französischen Rechtswissenschaft und Praxis Düsseldorf 1965 (Zitierweise: Begriff des IStR)
ders.	Das neue deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen AWD 1959 S. 169 - 171
Sandström Karl-Gustav A.	Svenska Dubbelbeskattnings-avtal Stockholm 1949
Sass Gert	Besteuerung nach den Doppelbesteuerungsabkommen von Dividenden und Zinsen Frankfurt a. M. 1968
Schmitz Albert	Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland Düsseldorf 1957
Schnitzer Adolf F.	Handbuch des internationalen Privatrechts Band I 3. Auflage Basel 1950, 4. Auflage Basel 1957
Sibille Paul	L'interprétation des traités de double imposition (Landesbericht Belgien auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960) in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 206 - 216
Soergel - Siebert	Bürgerliches Gesetzbuch Band 7 10. Auflage Stuttgart 1970
Spitaler Armin	Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern 2. Auflage (unveränderter Abdruck der 1. Auflage von 1936) Köln 1967
ders.	Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre in: Steuerberater-Jahrbuch (StbJb) 1956/57 S. 105 - 146

ders.	Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen (Landesbericht Deutschland auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 1960) in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 165 - 174
ders.	Empfiehlt sich die Errichtung eines Internationalen Steuergerichtshofes zur Entscheidung zwischenstaatlicher Steuerkonflikte? in: StuW 1950 Sp. 803 - 812
ders.	Die Auslegungsregeln des Steuerrechts in: Steuerberater-Jahrbuch (StbJb) 1949 S. 267 - 303
Steuer- und Finanzausschuß der EWG-Kommission (SFA)	Bericht 1962 (Deutsche Fassung ohne Erscheinungsort; Zitierweise: SFA-Bericht 1962)
S t r o b l Jakob	Bericht über den IFA-Kongreß 1960 in Basel in: AWD 1960 S. 278 - 279
ders.	Bericht über den IFA-Kongreß 1969 in Rotterdam in: AWD 1969 S. 461 - 462
T e i c h n e r Karl	Internationales Steuerrecht Stuttgart 1967
ders.	Die Verständigung - Ein Versuch ihrer rechtssystematischen Einordnung in: StuW 1965 Sp. 343 - 358
T e n o r i o Oscar	Direito Internacional Privado 4. Auflage Rio de Janeiro - São Paulo 1955
T i t t e l Josef	Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen Dissertation Berlin 1963
U d i n a Manlio	Il Diritto Internazionale Tributario Padua 1949
V e r d r o s s Alfred	Völkerrecht 5. Auflage Wien 1964

V o g e l Horst	Die Auswirkungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf das innerstaatliche Recht in: DB 1959 S. 32 - 37
V o g e l Klaus	Qualifikationsfragen im Internationalen Verwaltungsrecht in: Archiv für öffentliches Recht Band 84 (1959) S. 54 - 73
W a t z k e Otto - P o l l a k Robert - P h i l i p p Alfred	Internationales Steuerrecht Wien 1964
W e b e r Ernst	Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechtes auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen in: IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 1o3 - 138 (196o)
ders	Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen in: IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 211 - 222 (1969)
W e n g l e r Wilhelm	Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung - Die Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht Berlin und Leipzig 1935
W i d m e r Max	Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen (Landesbericht Schweiz auf dem 14. IFA-Kongreß, Basel 196o) in: Cahiers de droit fiscal international vol. XLII pp. 268 - 28o

A b k ü r z u n g e n

(soweit nicht aus dem Literaturverzeichnis ersichtlich)

a. A.	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
a. F.	alte Fassung
Anm.	Anmerkung(en)
AO	Abgabenordnung
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
Bd.	Band (der BFH-Entscheidungen)
BFH	Bundesfinanzhof; amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BG	Schweizerisches Bundesgericht
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BG
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	Bundessteuerblatt
BTDrs.	Bundestagsdrucksache
BVfG	Bundesverfassungsgericht
Clunet	Journal du droit international
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen (mit Länderangaben: deutsche Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-GB	DBA zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland
DBA-I	DBA zwischen Deutschland und Italien
DBA-Ö	DBA zwischen Deutschland und Österreich
DBA-S	DBA zwischen Deutschland und der Schweiz
DBA-USA	DBA zwischen Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
E.	Entscheidung
EStDV	(deutsche) Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	(deutsches oder österreichisches) Einkommensteuergesetz
f.	folgende Seite; folgender (Absatz, Paragraph)
Fasc.	Fascicule
ff.	folgende Seiten (bzw. Absätze, Paragraphen)

FG	Finanzgericht
Fßn.	Fußnote
IFA	International Fiscal Association
IG	Internationaler Gerichtshof
IPR	Internationales Privatrecht
IStR	Internationales Steuerrecht
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
J. Cl. fiscal	Juris Classeur de droit fiscal
J. Cl. int.	Juris Classeur de droit international
J. Cl. P.	Juris Classeur Périodique
o.	oben
OECD	Organization für Economic Cooperation und Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und der Vermögens
OECD-MA-ErbSt	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und Erbschaften
pp.	pages, Seiten
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
s.	siehe
S.	Seite
Sp.	Spalte
SP	Schlußprotokoll
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StIG	Ständiger Internationaler Gerichtshof
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.	unten
U.	Urteil
v.	von, vom
Vorb.	Vorbemerkungen
VStG	(deutsches) Vermögenssteuergesetz
zit.	zitiert

§ 1 Einleitung

A Übersicht über die Darstellungsfolge

Zunächst soll der Begriff "Qualifikation" bestimmt werden. Eine Übersicht über das Problem im IPR wird insbesondere die Qualifikation unter die Begriffe in Staatsverträgen außerhalb des Steuerrechts behandeln; umgekehrt soll daran anschließend die Qualifikation im Steuerrecht außerhalb von Staatsverträgen aufgezeigt werden.

Der zweite Teil der Arbeit (§ 2) ist der Qualifikation unter die Begriffe von DBA gewidmet, der dritte (§ 3) den im Zusammenhang damit auftretenden Konflikten.

Dabei werden zunächst die DBA skizziert, insbesondere ihrem Rechtscharakter nach, danach wird als spiegelbildlicher Kern der Qualifikation die Auslegung der DBA beschrieben. Von der formellen Seite her ist hier insbesondere das Verständigungsverfahren, von der materiellen Seite her der Vorrang von Völkerrecht oder Landesrecht bedeutsam.

Bei den Qualifikationskonflikten wird vom weitesten Begriff ausgegangen, der praktisch alle Konfliktsfälle bei DBA umfaßt, um schließlich zu den eigentlichen Qualifikationskonflikten - den mittelbaren Auslegungskonflikten - zu kommen, deren Lösung abschließend versucht werden soll.

B Herkunft des Qualifikationsproblems

I. Der Begriff der "Qualifikation", des "Qualifikationsproblems" und des "Qualifikationskonflikts"

Kaum ein Begriff der Rechtswissenschaft wird so unterschiedlich verwendet wie der Begriff der "Begriffsverwendung"[1], der

---

[1] Schnitzer[3] S. 59 schlägt diesen etwas weiten Begriff vor. An anderer Stelle (3. Aufl. S. 96, 4. Aufl. S. 95) spricht er dann freilich von "Begriffsverweisung".

"Qualifikation"[2]. Dies rührt weitgehend daher, daß Bartin[3], der Schöpfer des Begriffs im IPR und - damals bei Bartin nicht davon getrennt - im IStR[4], ihn mehr praktisch als logisch eingeführt hatte. Bartin hat damit den von Kahn[5] zuerst aufgegriffenen Erscheinungen einen sehr viel unschärferen aber einprägsameren Sammelbegriff gegeben. Dieser uferte dann soweit aus, daß Nußbaum[6] in diesem Zusammenhang das Bonmot eines anonymen französischen Rechtsgelehrten zitiert: "Un combat des nègres, le soir, dans un tunnel." Während der Begriff in der französischen Rechtssprache auch in das interne Privatrecht übernommen wurde, blieb er in der deutschen Terminologie immerhin auf das internationale Kollisionsrecht beschränkt[7].

---

[2] In der angloamerikanischen Terminologie haben sich neben dem französischen Ausdruck "qualification" die plastischeren Begriffe "characterization", "classification" und "categorization" durchgesetzt. Im Deutschen hat sich der französische Begriff hingegen trotz der ihm nachgesagten Schwächen (s. Neuhaus S. 64, der ebenso wie Réczei S. 78ff. zu "Qualifizierung" neigt) erhalten.

[3] S. 227

[4] Bei der Behandlung des Problems, ob Gegenstände, die im Ausland als Immobilien gelten, im Inland aber als bewegliches Vermögen, der inländischen Qualifikation folgen müssen, schreibt Bartin (S. 25o): "C'est surtout en matière fiscale, que notre problème parait avoir pris un degré tout particulier d'acuité." Im Anschluß daran führt er drei gegensätzliche Entscheidungen des französischen Cour de Cassation und des Tribunal Civil de Mejico zu der Frage an, ob Hypotheken an einem ausländischen Grundstück der dort gelten lex situs gemäß als ausländische Immobilien von der inländischen Erbschaftssteuer freigestellt sind oder ob sie der lex-fori-Qualifikation als bewegliches Vermögen (Folge: inländische Erbschaftssteuerpflicht) folgen müssen. Bartin ist somit nicht nur als Vater des Qualifikationsproblems im IPR sondern auch im IStR anzusehen.

[5] S. 56ff. und 1o7ff.

[6] S. 78; s. a. van Ginsbergen S. 1 "...riesenhafter Luftballon..." und Raape S. 116 o.

[7] Bezeichnenderweise findet man François Terrés Werk "L'influ-

Entsprechend der Arbeit des Richters bei der Anwendung einer Kollisionsnorm kann man vier Phasen unterscheiden[8], die insgesamt oder nur teilweise als "Qualifikation" bezeichnet werden.

1. Zunächst muß der Sachverhalt des zu entscheidenden Falles festgestellt werden[9], der weitgehend durch die den Fall umgebende Rechtsordnung mitgestaltet wird; das Lebensverhältnis muß zum Rechtsverhältnis gestempelt werden[10].

2. Die aus der Sachverhaltsfeststellung sich ergebenden Rechtsverhältnisse müssen nun unter die Sammelbegriffe der Kollisionsnorm subsumiert[11] werden. Diese Subsumption des Rechtsverhältnisses stellt zugleich eine spiegelbildliche Auslegung des Tatbestands der Kollisionsnorm dar[12].

3. Nach dieser Feststellung des zutreffenden Tatbestandes einer Kollisionsnorm ist der zu dem Tatbestand gehörige Anknüpfungspunkt auszulegen, der die anwendbare Rechtsordnung aufzeigt. Hier ist im Gegensatz zu der vorigen Subsumption der Obersatz gegeben, der Untersatz wird gesucht. Damit ist unmittelbar der spiegelbildliche Fall der Subsumption, die Auslegung, angesprochen. Dennoch wird auch hier von "Qualifikation der Anknüpfungspunkte"[13]

---

ence de la volonté individuelle sur les qualifications" (Paris 1957), das nur das interne französische Recht behandelt, in deutschen IPR-Bibliotheken statt bei der Rechtsvergleichung.

8) s. dazu Schnitzer[4] S. 103

9) ders. aaO bezeichnet diesen (etwas weiter gefaßten) Vorgang als "Qualifikation" im Gegensatz zu der nun folgenden "Klassifikation".

10) Neuhaus S. 68f.

11) s. dazu Raape S. 108

12) s. Engisch S. 57; Neuhaus S. 65f.

gesprochen. Dies ist ein sprachlicher Fehler, der indes durch eine Umformulierung des jeweiligen Problems im Einzelfall leicht zu korrigieren ist.

4. Schließlich erfolgt die erneute Subsumption des Sachverhalts unter das durch den Anknüpfungspunkt für anwendbar gefundene Recht.

Die ersten Phasen faßt man heute allgemein als "Qualifikation 1. Grades" zusammen, die letzte Phase bezeichnet man als "Qualifikation 2. Grades"[14]. In allen vier Phasen der Qualifikation besteht das "Problem" in der Frage der zuständigen Rechtsordnung[15].

Die 1. Phase der Qualifikation, die Sachverhaltsfeststellung, berührt noch nicht die Anwendung der Kollisionsnorm selbst. Sie nimmt zwar im Gesamtrahmen des Kollisionsrechts eine bedeutsame Rolle ein, doch soll sie hier der Rückführung des Qualifikationsbegriffes auf einen brauchbaren Kern weichen.

Die 4. Phase der Qualifikation, bei der auch eine Subsumption unter Sachnormen geschehen kann, scheidet für alle Kollisionsrechte im öffentlichen Recht aus, so auch für das IStR. Die Anwendung und Durchsetzung ausländischen Rechts ist eine Besonderheit des IPR[16]. Die "Qualifikation 2. Grades" scheidet daher für einen Qualifikationsbegriff im gesamten Kollisionsrecht aus.

---

[13] Goldschmidt S. 66; s. a. Melchior S. 1o8 und 126f. und Schnitzer aaO.

[14] s. Neuhaus S. 65; Schnitzer aaO

[15] Goldschmidt S. 61f.: "el orden jurîdico definidor".

[16] Neuhaus S. 15; s. a. W. Arendt Sp. 389

Als Qualifikation im (internationalen) Kollisionsrecht verbleibt dann die Subsumption unter eine Kollisionsnorm, die von einer bestimmten Rechtsordnung her ausgelegt wird.

Als Kollisionsnormen werden dabei diejenigen Normen verstanden, die bei einem mehrere Rechtsordnungen berührenden Fall die unter diesen Rechtsordnungen anwendbare bestimmt.

Zwei Vorgänge machen also das Wesen der Qualifikation aus: Die Subsumption unter eine Kollisionsnorm und das spezifische Qualifikationsproblem, d. h. die Frage nach der zur Auslegung berufenen Rechtsordnung.

Der eine Vorgang, die Subsumption, bedingt aber den anderen, die Auslegung derjenigen Norm, unter die subsumiert werden soll. Subsumption und Auslegung sind korrelative Begriffe[17]; die Qualifikation ist wie jede Subsumption Spiegelbild der Auslegung.

Wird die Frage nach der zur Auslegung berufenen Rechtsordnung verschieden beantwortet, kann ein Qualifikationskonflikt entstehen, das sind widerstreitende Subsumptionen unter die gleiche Kollisionsnorm, die von verschiedenen Rechtsordnungen her ausgelegt wird.

Der Qualifikationskonflikt ist wiederum mittelbar ein Auslegungskonflikt. Der Widerstreit in der Auslegung des Begriffes einer Kollisionsnorm beruht hier nicht in einer kollidierenden unmittelbaren Erfassung des Begriffssinnes, sondern in der Heranziehung unterschiedlicher Rechtsordnungen, die ihrerseits jede für sich den Begriffssinn verschieden erfassen.

Der Qualifikationskonflikt wird in der Praxis nur dann relevant, wenn neben mehreren materiell zur Auslegung der gleichen Kollisionsnorm berufenen Rechtsordnungen auch

---

[17] Neuhaus S. 66; s. a. Engisch S. 57

f o r m e l l verschiedene Rechtssubjekte zur Auslegung zuständig sind. Das ist bei denjenigen Kollisionsnormen der Fall, die nicht nur der Funktion sondern auch der Quelle nach international sind, d. h. in erster Linie bei staatsvertraglich vereinbarten Kollisionsnormen.

Trotz des Ansatzes von Bartin[18] hat sich der Qualifikationskonflikt im IStR, dessen wichtigsten Bestandteil die DBA darstellen, erst dann aus dem IPR herausentwickelt, als das Qualifikationsproblem dort schon eine feste Formung erfahren hatte[19]. Es soll daher eine kurze Übersicht über die Behandlung des Qualifikationskonflikts im IPR gegeben werden, die sich auf das für das Verständnis der weiteren Entwicklung im IStR Notwendige beschränkt. Dabei wird das Außenprivatrecht[20] nur gestreift, die Behandlung des Problems bei internationalen Verträgen auf dem Gebiet des IPR wegen der deutlicheren Parallelen zu den DBA ausführlicher wiedergegeben.

II. Der Qualifikationskonflikt im Außenprivatrecht

Im (nationalen) Außenprivatrecht spielt der Qualifikationskonflikt eine vergleichsweise untergeordnete Rolle. In der Praxis kann er überhaupt nur dann zum Tragen kommen, wenn sich die Gerichte zweier Staaten mit dem gleichen Streitgegenstand befassen; dies dürfte eine seltene Ausnahme sein[21]. Ist dies der Fall und sind auch die Kollisionsnormen (zufällig) äußerlich gleich, so kann möglicherweise ein Bedürfnis, nie aber eine innere Notwendigkeit für einen Entscheidungsgleichklang bestehen. Und dennoch hat das Qualifikationsproblem im Außenprivatrecht seine Herkunft; es ist dort entwickelt worden, um "Konflikte" zu lösen, denen sich der inländische Richter

---

18) s. o. Anm. 4)

19) s. u. S.113ff.

20) zum Begriff s. Neuhaus S. 7

21) s. u. S.16

bei mehreren Entscheidungsalternativen gegenübergestellt sieht. Er kann die Begriffe der Kollisionsnorm nach einer Sachnormgruppe auslegen (Qualifikationstheorien der Analogie[22]) oder die Auslegung der Kollisionsnorm selbst entnehmen (Qualifikationstheorien der Autarkie[23]).

In den ersten Jahrzehnten seit der "Entdeckung" des Qualifikationsproblems durch Kahn und Bartin herrschte die erste Theoriengruppe. Streitig war dabei, ob die Auslegung der Kollisionsnorm analog den Sachnormen des zur Entscheidung berufenen Gerichts (lex fori) oder analog denjenigen der letzthin zur materiellen Entscheidung berufenen Rechtsordnung (lex causae) zu erfolgen habe. Die "theoretisch schwache aber psychologisch starke"[24] Theorie der lex fori beherrscht noch immer weitgehend die Praxis[25]. Zugunsten der lex causae wird da eine Ausnahme gemacht, wo es sich um die Qualifikation von Sachen als beweglich oder unbeweglich handelt[26] (lex situs).

Die Literatur hat sich seit Rabel[27] weitgehend von den Theorien der Analogie entfernt und stützt die Auslegung der Kollisionsnorm auf diese selbst und ihre Funktion oder verzichtet ganz auf starre Vorschriften für den Richter[28].

---

22) Goldschmidt S. 63ff.

23) ders. aaO

24) ders. S. 65; Rigaux S. 85

25) s. bei Schnitzer[4] S. 1o5f. und bei Soergel - Kegel vor Art. 7 Rdz. 36 Anm. 2); s. a. Art. 1o des ägyptischen Zivilgesetzbuches, Art. 6 des Código Bustamante und Art. 7a des Restatement.

26) s. schon Bartin S. 246ff.; s. a. Art. 1o Liechtensteinisches Sachenrecht vom 31. 12. 1922, Art. 8 Lei de Introduçâo ao Código Civil Brasileiro vom 4. 9. 1942 nach Tenorio S. 212 und 483 sowie Ferrer Correia S. 45.

27) S. 241ff.; s. ähnlich Lea Mereggi S. 189ff.; Neuhaus S. 77ff.; Miaja de la Muela S. 3o8ff.

28) s. Soergel - Kegel vor Art. 7 Rdz. 39

Der griechische Gesetzgeber hat diese teleologische Erweiterung in einige IPR-Normen wörtlich aufgenommen[29], wenn in Art. 24 des Zivilgesetzbuches vom 15. 3. 194o von "Vormundschaft sowie jeder anderen Art der Fürsorge", obwohl es in Griechenland keine "anderen Arten der Fürsorge" gibt, in Art. 28 von "erbrechtlichen Beziehungen" die Rede ist. Auch das modernste europäische Zivilgesetzbuch, der portugiesische Código Civil vom 25. 11. 1966, enthält in Art. 15 unter der Überschrift "Qualificaçôes" eine auf den Inhalt und die Funktion[3o] abstellende Bestimmung für einen Teilaspekt der Qualifikation 2. Grades; die Qualifikation 1. Grades nahm man jedoch wegen der "sehr geteilten und nur zögernd Stellung beziehenden Doktrin" nicht auf[31].

Die Fortentwicklung der Qualifikationstheorien in der Literatur und Gesetzgebung ist folgerichtig dem "Siegeszug der Zweck- und Interessenjurisprudenz"[32] über die Begriffsjurisprudenz gefolgt[33].

III. Der Qualifikationskonflikt bei IPR-Staatsverträgen

Bei Staatsverträgen auf dem Gebiet des IPR kann die Auslegung einer Vertragsnorm nach verschiedenen Rechtsordnungen reale Konflikte nach sich ziehen. Dennoch ist auch hier die Tragweite der Qualifikationskonflikte im Vergleich zu den DBA beschränkt, weil über einen Fall in der Regel nur in einem einzigen Staat entschieden wird[34].

---

29) s. Miaja de la Muela S. 321

3o) "...pelo seu conteúdo e pela funçâo..."

31) Ferrer Correia S. 47

32) Engisch S. 83

33) s. Kosters Dubbink S. 263 und van Ginsbergen S. 8

34) s. u. S. 16

So unterschiedliche Theorien sich im IPR für die Qualifikation aufgrund nationaler Kollisionsnormen entwickelt haben, so einheitlich tendieren alle Meinungen über die Qualifikation bei Kollisionsnormen völkerrechtlicher IPR-Verträge in eine bestimmte Richtung: Weg von der lex fori. Nur das Ausmaß ist verschieden.

Der Grund liegt darin, daß bei Staatsverträgen die wichtigsten Argumente für die lex fori[35], die Einschränkung der staatlichen Souveränität und die Einheit der staatlichen Rechtsordnung, weitgehend wegfallen. Eine Einschränkung der Souveränität ist mit dem Vertrag ja gerade gewollt; die Einheit der Rechtsordnung hat da ihre Grenze, wo der Gesetzgeber nicht mehr ausschließlich der nationale ist.

Am klarsten tritt dieser Abstand von der lex fori bei Niboyet hervor, dem wohl kompromißlosesten Vertreter der lex-fori-Theorie im Außenprivatrecht. Er hält mit dem Vertragsschluß über die gemeinsame Konfliktsregel zugleich eine gemeinsame Qualifikation für notwendig[36]. Sonst komme man zu einer Nationalisierung des Vertragsrechts[37], die ebenso absurd sei, wie wenn ein Kaufmann die Verpflichtungen aus dem mit einem anderen geschlossenen Vertrag nach seinen eigenen Ideen auslegen würde[38].

Die DBA hält Niboyet in dieser Hinsicht für am günstigsten gelungen; er weist dazu auf die Enumerationen, insbesondere im Steuerkatalog, die Qualifikation nach der lex rei sitae

---

35) Rigaux S. 85

36) Traité III S. 376; ders. Cours S. 480: "Dès l'instant où des pays signent entre eux un traité et élaborent une règle commune de solution d'un conflit, il est nécessaire que la qualification soit comme la règle de conflit commune aux états."

37) ders. Cours S. 483

38) ders. aaO S. 482f.

bei Grundvermögen und das Verständigungsverfahren hin[39].

Als Beispiel für eine gemeinsame Qualifikation im IPR, wie sie von der Cour de Cassation vorgenommen wurde, gibt er den Fall des Prinzen Elie von Bourbon-Parma[4o] an[41]: Obwohl letzterer nach den nationalen Gesetzen nicht feindlicher Staatsangehöriger war, wurde er im Sinne des Vertrages von Versailles doch als solcher angesehen, weil er in der österreichischen Armee gegen die Alliierten gekämpft hatte. Die Cour de Cassation entnahm also die Qualifikation nicht der lex fori sondern dem Vertrag selbst durch dessen teleologische Auslegung.

Schnitzer[42] sieht bei Staatsverträgen eine Möglichkeit für die Entfaltung der autonomen Qualifikationstheorie Rabels. Hier werde eine Sonderqualifikation[43] gegenüber dem einheimischen REcht geschaffen. Auch bei internationalen Gerichten sei die Möglichkeit zu autonomer Begriffsbildung gegeben[44].

Réczei, der bei der Qualifikation im Außensteuerrecht die lex causae bevorzugt[45], sieht die Qualifikation nach der lex fori bei Vorliegen eines Staatsvertrages als dazu angetan an, den Sinn des Vertrages zu verzerren[46]. Sie habe auch bereits zur Kündigung von Staatsverträgen geführt[47], womit er offensichtlich auf das Beispiel des Haager Eheschließungsabkommens anspielt: Durch die unterschiedliche Qualifikation der deutschen Bestimmung, die Deserteuren die Ehefähigkeit entzog, wurde es von Belgien und Frankreich gekündigt[48]. Réczei sieht

---

39) ders. aaO S. 483f.

4o) Revue de Droit International Privé 1924 S. 229

41) Niboyet aaO

42) 4. Aufl. S. 98; s. a. Neuhaus S. 77

43) ders. aaO S. 1oo

44) ders. aaO S. 1o1

45) Réczei S. 94; er verweist (S. 91) weiter auf den Szászyschen Gesetzentwurf, ebenso Ferrer Correia S. 45f.

46) Réczei S. 9o

es als bezeichnend an, daß kein einziger Staatsvertrag die Qualifikation der lex fori anvertraue[49].

Kegel lehnt es ebenfalls ab, bei der Auslegung von Staatsverträgen von den Systembegriffen des eigenen materiellen Rechts auszugehen[50]. Von den gemeinsamen Systembegriffen der beteiligten Staaten könne man nur dann ausgehen, wenn die möglichen Teilnehmer von vornherein feststünden und nicht beliebigen Staaten der Beitritt zum Staatsvertrag freigestellt sei [51]. Besondere Bedeutung für die Qualifikation hätten hier die Entstehungsgeschichte des Vertrages und die Praxis in den anderen Vertragsstaaten[52].

Nur bei Melchior[53], der nach Ansicht Kegels[54] in Zweifelsfällen zu stark der lex fori zuneigt, findet sich die Meinung, die ähnlich heute in der Praxis der DBA herrscht. Die Qualifikation folgt danach zwar in erster Linie einer Begriffsbestimmung des Staatsvertrages; sei es, daß dieser sie selbst gäbe, sei es, daß er nur das für die Qualifikation zuständige nationale Recht ausdrücklich oder durch den Zusammenhang der übrigen Bestimmungen angäbe[55]. Wenn aber beides nicht der Fall sei, sei der Staatsvertrag als solcher insoweit inhalts-

---

[47] ders. S. 98; s. a. Batiffol S. 37

[48] s. Niboyet Cours S. 482f.

[49] Réczei aaO

[50] Soergel - Kegel vor Art. 7 EGBGB Rdz. 44

[51] ders. aaO

[52] ders. aaO

[53] S. 178ff.

[54] Soergel - Kegel aaO

[55] Melchior S. 179

los; dann müßten die Gerichte den Staatsvertrag so auslegen, als wenn er lediglich eigenes Recht enthielte[56]. Diese Gesichtspunkte würden in derselben Weise für materiellrechtliche (den Anspruch selbst und nicht die Frage nach der örtlichen Rechtsanwendung betreffende) Bestimmungen von Staatsverträgen zur Anwendung kommen[57].

Dabei übersieht Melchior offenbar, daß ja nur der V e r t r a g ins nationale Recht transformiert wird, mitsamt allen Lücken und Unvollkommenheiten; wenn der Vertrag inhaltslos ist, muß es das nationale Recht ebenso sein. Der nationale Gesetzgeber soll den Willen der Vertragsschließenden ja nur bestätigen und nichts anderes in den Inhalt hineinlegen als es die Kontrahenten getan haben. Wenn man bei einem Staatsvertrag zur lex fori kommt, sollte dies vom Willen der Vertragsschließenden ausgehen und nicht vom Willen des jeweiligen nationalen Gesetzgebers.

C Die Übernahme des Qualifikationsproblems in das IStR

Die DBA bilden den wichtigsten Bestandteil des IStR. Wie das IPR stellt auch das IStR (internationales) Kollisionsrecht dar[58]. Zugleich ist das IStR aber auch Steuerrecht und damit öffentliches Recht. Begrifflich hat es somit einer horizontalen Beeinflussung durch das große Nachbarkollisionsrecht IPR ebenso unterlegen wie einer vertikalen durch die steuerlichen Sachnormen[59].

In den romanischen Rechten ist der Begriff des "Droit International Public" mit "Droit des Gens" im allgemeinen identisch. Daraus ergab sich bisweilen die Zuordnung des

---

56) ders. S. 181

57) ders. S. 182

58) Bühler Prinzipien S. 4; ders. IStR u. IPR S. 18 sieht die IStR-Normen richtig teilweise als Sachnormen an, aber doch nicht ausschließlich, wie Rothstein, Begriff des IStR S. 9 ihn versteht; für DBA s. a. Debatin, AWD 1969 S. 478.

59) s. dazu Dalimier, Fasc. 3o1 S. 3

des IStR, das man nur teilweise[60] als Spezialgebiet des Völkerrechts ansehen kann, zum Droit International Privé[61]. Droit International Privé kommt dann in die Nähe eines allgemeinen Kollisionsrechtes[62]. Die Folge ist, daß die allgemeinen Begriffe und Probleme des IPR - wie die Qualifikation - von selbst auf das IStR übertragen werden[63].

Diese Betrachtungsweise, die auch in den romanischen Ländern überwiegend Ablehnung findet[64], wird der Funktion des IStR, die öffentlich-rechtlichen Steueransprüche der Staaten gegeneinander abzugrenzen, nicht gerecht.

Vielmehr muß man, wenn ein Begriff eines anderen Bereiches des Kollisionsrechts in das IStR übernommen wird - wie hier der "Qualifikationskonflikt" - zunächst die Berechtigung aus dem Gesichtspunkt der Funktionsverschiedenheit und der Systemunterschiede prüfen. Hier umso mehr, als nicht nur der Begriff, sondern auch gleich die Lösungsmethode aus dem IPR übernommen wurde.

Dazu werden zunächst die in diesem Zusammenhang wichtigen Unterschiede zwischen IPR und IStR herausgestellt (I.) und die Folgen für die Methodenanalogie daraus gezogen (II.); schließlich soll der begrifflichen Vollständigkeit

---

60) s. u. S. 14 und S. 33

61) so Niboyet, Traité IV S. 116ff. und Rec. 1930 vol. I. S.44 Tenorio S. 471ff.; s. allgemein Bühler, IStR u. IPR S.7ff. Spitaler DB-Problem S. 618.

62) s. Rothstein, Begriff des IStR S. 13; Niboyet Rec. 1930 tome I S. 49.

63) s. etwa Niboyet, Traité IV S. 183 Fßn. 1).

64) Rothstein, Begriff des IStR S. 11ff.; Batiffol S. 286; Bühler, Prinzipien S. 18; man vermeidet eine Einordnung in "Droit International Public" oder "Droit International Privé", indem man von "Droit Fiscal International" spricht anders Udina S. 27f.

halber auf die den Kern der Arbeit nicht berührende "Qualifikation" im nationalen Außensteuerrecht eingegangen werden (III.).

I. Die hier bedeutsamen Unterschiede zwischen IPR und IStR

1.) Die Funktion des IStR im Vergleich zum IPR

Das IStR umfaßt diejenigen Normen, die die nationalen Steueransprüche gegeneinander abgrenzen. Zum einen geht es um die Behandlung der Steuerausländer bei inländischen Steuertatbeständen (beschränkte Steuerpflicht im Quellenstaat), zum andern um die Behandlung der Steuerinländer bei ausländischen Steuertatbeständen (Universalprinzip bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat). Dabei handelt es sich einmal um die A u s d e h n u n g der Steuerpflicht auf die beiden genannten Tatbestände, zum andern um die E i n s c h r ä n k u n g da, wo sich aufgrund der Ausdehnung Überschneidungen mit den Ansprüchen anderer Steuergewalten ergeben. Die Ausdehnung wird ausschließlich durch das nationale Außensteuerrecht geregelt und hat sich das letzte halbe Jahrhundert in seinen Grundsätzen nicht verändert[65]; die Einschränkung des inländischen Steueranspruchs ist dagegen in erster Linie auf völkerrechtlicher Basis vor sich gegangen und hat erhebliche Veränderungen in den letzten Jahrzehnten erfahren. Die Regelungen durch allgemeines Völkerrecht und durch spezielles Völkerrecht der DBA bezeichnet man mit Bühler[66] als "IStR im engeren Sinne" im Gegensatz zu den Regelungen des IStR im nationalen Außensteuerrecht[67].

---

65) Bühler, Jahrreis-Festschrift S. 36.

66) Prinzipien S. 3, ZaöRV 1958 S. 668.

67) Begriff s. etwa Bühler, Jahrreiss-Festschrift S. 36; gleichbedeutend damit wird vielfach auch nur von "Außensteuerrecht" gesprochen: ders. aaO S. 42, van Houtte S. 39; Udina aaO spricht hier von dem Gegensatzpaar "diritto internazionale tributario" (IStR im engeren Sinn) und "diritto tributario internazionale" (nationales Außensteuerrecht).

Das IStR teilt den subjektiven Gehalt allen öffentlichen Rechts. Während das Privatrecht eine Fülle von ganz verschiedenen Rechtsbeziehungen mehrerer gleichrangiger Rechtssubjekte untereinander in gewisser Weise schiedsrichterlich interessenabwägend behandeln will, liegt im öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis das eine Rechtssubjekt fest, ist dem anderen, von Fall zu Fall wechselnden als "persona potentior"[68] übergeordnet und hat dazu noch das objektive Recht selbst gesetzt, dem sein subjektives Recht entspringt[69]. Die Sachnormen des Steuerrechts sind somit auch nur verschiedenartige Ausgestaltungen eines "relativ einfach aufgebauten Schuldverhältnisses"[70]. Der Gläubiger dieses Schuldverhältnisses steht fest, der Schuldner ist mit einer dem Zivilrecht unbekannten Gleichförmigkeit zu ermitteln.

Das IStR hat somit auch nur dieses eine Schuldverhältnis in bestimmter Richtung abzugrenzen, ohne daß eine Rechtsordnung dabei für ausschließlich anwendbar, eine andere für unanwendbar erklärt werden bräuchte. Bei der Besteuerung im Wohnsitzstaat etwa bleibt die Rechtsordnung des Quellenstaates - auch wenn sie durch ein DBA für unanwendbar erklärt ist - dennoch für eine Steueranrechnung, im umgekehrten Fall die Rechtsordnung des Wohnsitzstaates für den Progressionsvorbehalt von Bedeutung[71]. Auch im Rahmen der Amtshilfe kann weiterhin ausländisches Recht anwendbar bleiben[72]. So steht mit der Unanwendbarkeit des inländischen Steuerrechts für den Beamten nicht in jeder Beziehung fest, daß der "Fall für ihn erledigt, restlos und endgültig abgetan" ist[73]. Immerhin ist im

---

68) Bühler IStR u. IPR S. 29.

69) s. dazu auch K. Vogel S. 62.

70) Wengler S. 5.

71) s. Debatin aaO.

72) Bühler, aaO S. 46.

73) so noch Isay S. 9; s. dazu auch Bühler, aaO S. 14.

Gegensatz zum IPR das ausländische Recht im Kern der Materie, dem Entstehen des vollen Steueranspruches, niemals anwendbar.

Das IPR hat es nicht mit der Begrenzung eines einzigen Schuldverhältnisses zu tun, sondern muß für viele verschiedenartige das auf sie jeweils anwendbare Recht bestimmen, und zwar e i n Recht ausschließlich. Im IStR gibt es kein unbedingtes "ne bis in idem"[74]. Die allgemeine Durchführung des Grundsatzes der Besteuerung am Wohnsitz und an der Quelle zugleich hat regelmäßig dazu geführt, daß der Steuerpflichtige mit zwei Steueransprüchen konfrontiert wird. Formell gibt es somit regelmäßig zwei "Foren", die gleichzeitig über einen "Fall" zu entscheiden haben, im IPR dagegen steht der Entscheidung eines zweiten Forums bei Anerkennung der ausländischen Entscheidung grundsätzlich die res iudicata entgegen[75].

2.) Die Quellen des IStR und des IPR

Das IPR ist ganz überwiegend nationales Außenprivatrecht, das nur dem Gegenstand nach "internationales" Recht ist, der Quelle hingegen nationales Recht; nur ein ganz geringer Teil des IPR ist auch der Quelle nach international. Es besteht in wenigen Verträgen, die in der Praxis eine untergeordnete Rolle spielen, und einigen Entscheidungen internationaler Gerichte. Der mit Fragen des IPR befaßte Richter wird nur selten auf

---

74) Bühler, Prinzipien S. 4; ders., IStR u. IPR S. 24.

75) s. Riezler S. 521; bei der anderslautenden Entscheidung des BGH, NJW 1964 S. 1626, trifft das Hauptargument Riezlers - Möglichkeit eines Vollstreckungsurteils - ausnahmsweise nicht zu, da es sich um eine Feststellungsklage handelt.

internationale Quellen zurückgreifen müssen.

Anders der Praktiker des IStR. Er hat es vorwiegend mit internationalen Verträgen zu tun, nachdem alle wichtigen Industriestaaten untereinander durch DBA verbunden sind. Bühler nannte den Anteil des nationalen Außensteuerrechts am IStR mit 40 % [76], durch den ständig neuen Abschluß von DBA wird sich dieses Verhältnis noch zuungunsten des nationalen Außensteuerrechts verschoben haben.

Allerdings ist die Abgrenzung des nationalen Außensteuerrechts von steuerlichen Sachnormen problematisch, wenn nicht gar unmöglich[77]; im IPR besteht dagegen eine klarere Trennung von Kollisions- und Sachnorm.

So setzt der deutsche Steuergesetzgeber etwa mit der Ausdehnung der Steuerpflicht auf Steuertatbestände von Steuerausländern im Inland (= Kollisionsnorm) in § 49 EStG zugleich den materiellen Umfang dieser Steuerpflicht fest (= Sachnorm).

Im umgekehrten Fall besteht die Kollisionsnorm lediglich in der Normierung des sog. "Welteinkommensprinzips" (§ 1 (1) 2 EStG). Die innerstaatlichen Steuersachnormen können dadurch zu "Sachnormen mit Auslandsbeziehung"[78] werden, bei denen Probleme der Kollisionsnormen ähnlich auftreten[79].

Die Normen zur Einschränkung des innerstaatlichen Besteuerungsrechts sind ausschließlich Kollisionsnormen.

---

76) Prinzipien S. 3: "ein primitiver, aber vielleicht einprägsamer Nenner".

77) s. dazu Rothstein, Begriff des IStR S. 9f.

78) s. K.Vogel S. 63.

79) s. u. S. 21ff.

II. Folgerungen für die Zulässigkeit der Methodenanalogie

1.) Allgemeines zur Methodenanalogie vom IPR auf das IStR

Solange sich ein allgemeines Kollisionsrecht nicht durchgesetzt hat[80], von dessen Basis alle speziellen Kollisionsrechte ausgehen könnten, bleibt nur die Analogie, um die Erkenntnisse eines Bereichs des Kollisionsrechts für den anderen nutzbar zu machen; die Analogie stellt stets die Alternative zu einem "Allgemeinen Teil" dar.

Goldschmidt[81] warnt allerdings vor einer "schwerwiegenden Gefahr der Verwirrung" beim IStR. Auch Neuhaus[82] hält die Suche nach Parallelen im IPR für die internationalen Zweige des öffentlichen Rechts für wenig fruchtbar; er räumt jedoch ein, daß die Probleme der Doppelbesteuerung größere Ähnlichkeit mit denen des IPR haben würden[83]. Bühler[84] endet eine offensichtlich gegen Niboyet gerichtete Attacke am Ende eines "Objet et nature du droit fiscal international" überschriebenen Kapitels mit den deutschen Worten "Los vom internationalen Privatrecht!"

Man muß Bühler recht geben, daß das Steuerrecht einen verselbständigten Zweig des Verwaltungsrechts darstellt[85]. Aber eine Methodenanalogie zum Verwaltungsrecht wird in vielen Beziehungen weniger fruchtbar sein als zum bürger-

---

80) Rothstein, Begriff des IStR S. 13, nennt die Ansätze Niboyets dazu eine "immerhin diskutable Konstruktion".

81) S. 18: "grave peligro de confusión"

82) S. 15

83) ders. S. 15f.

84) Recueil 1936 I S. 455.

85) IStR u. IPR S. 10.

lichen Recht, wo fast alle Grundprobleme des Rechts überhaupt ihre erste Behandlung gefunden haben. Das internationale Verwaltungsrecht führt darüber hinaus trotz der Bemühungen Neumeyers ein Schattendasein und ist überhaupt nur im abgespaltenen Spezialgebiet des IStR stärker entwickelt[86]. Der starke Sohn kann sich daher vom schwachen Vater wohl weniger Entwicklungshilfe erwarten als vom blühenden Onkel. Auch Bühler[87] sieht schließlich im Anschluß an Neumeyer eine "innere Verwandtschaft" zwischen IStR und IPR.

2.) Die Methodenanalogie bei der Qualifikation

Gerade im Hinblick auf den Qualifikationskonflikt hat Wengler[88] den Wert der gegenseitigen Befruchtung parallellaufender Forschungen auf dem Gebiet des IPR einerseits, des IStR andererseits erkannt, worin ihm Rothstein[89] folgt. W. Arendt[90] sieht eine dem IPR vergleichbare Subsumption eines Rechtsinstituts unter die Kategorien von Kollisionsvorschriften (Qualifikation) nur bei Anwendung der DBA (nicht im nationalen Außensteuerrecht) auf bestimmte Einkünfte als gegeben an.

Die Qualifikation 2. Grades kann man im IStR ausschliessen, da nur eine Berücksichtigung, nicht aber eine unmittelbare Anwendung ausländischen Rechts in Frage kommt[91]. Allerdings kann eine zweite sog. "Qualifikation" im Rahmen der Sachnormen (mit Auslandsbeziehung) auftreten[92].

---

86) so Vogel (K.) S. 61f.

87) aaO S. 19.

88) S. 3

89) aaO S. 14.

90) StuW 1959 Sp. 386.

91) s. o. S. 4 ; s. Bühler aaO S. 46.

92) s. W. Arendt Sp. 392; s. u. S. 21ff.

Die Scheidung in lex fori und lex causae kann im IStR nur sehr begrenzte Gültigkeit haben. Einmal gibt es in der Regel ja zwei gleichzeitig anwendbare "leges fororum"[93]. Die lex causae als Gesetz der für anwendbar gefundenen Rechtsordnung ist im IStR i m m e r mit einer (anwendbaren) lex fori identisch. Selbst wenn im IPR einmal zwei Foren über den gleichen Fall zu entscheiden hätten, stünde damit noch nicht fest, daß das materielle Ergebnis sich dadurch wesentlich ändern würde. Im IStR hingegen schafft die Anwendung einer weiteren lex fori, eines zweiten objektiven Rechts, einen weiteren Anspruch, ein zweites subjektives Recht. Eine eher brauchbare Scheidung für die Lösung des Qualifikationsproblems würde somit im IStR die in eine "lex fontis" (Rechtsordnung des Quellenstaats der Einkünfte) und "lex domicilii"(Rechtsordnung des Wohnsitzstaates eines Steuerpflichtigen) bringen.

III. Der Qualifikationskonflikt im nationalen Außensteuerrecht

Das Qualifikationsproblem zieht sich durch das ganze IStR wie durch jedes Kollisionsrecht. Im Kern dieser Arbeit interessiert nur die Qualifikation der IStR-Begriffe in Staatsverträgen. Der Qualifikationsbegriff ist im IStR freilich nicht darauf beschränkt, sondern findet auch Anwendung im nationalen Außensteuerrecht. In diesem Zusammenhang taucht in der deutschen Literatur jedoch nicht der Begriff "Qualifikationskonflikt", sondern wie im Außenprivatrecht lediglich "Qualifikation" oder "Qualifikationsproblem" auf, obwohl die jeweils zugrunde liegenden Fälle im Gegensatz zum Außenprivatrecht[94] wirkliche Qualifikationskonflikte darstellen

---

93) s. o. S. 16 .

94) s. o. S. 6

können[95], da sich ja zwei Steuergewalten mit dem gleichen Fall befassen. Es fehlt freilich auch hier an einer inneren Notwendigkeit zur Beseitigung der Qualifikationskonflikte, da (selbst gleichlautende) Kollisionsnormen zweier Staaten nicht denknotwendig gleich ausgelegt werden müssen.

1.) Ausweitung des Besteuerungsanspruches

a) Der Fall der Ausweitung des nationalen Steueranspruchs auf inländische Tatbestände ausländischer Steuerpflichtiger kann hier ausgeschlossen werden. Die Begriffe sind ausschließlich diejenigen der innerstaatlichen Sachnormen, die Kollisionsnorm liegt lediglich in dem dahinterstehenden Grundsatz. Die Auslandsbeziehung der Sachnormen bezieht sich hier lediglich auf Eigenschaften der Person des Steuerpflichtigen, die selten in Frage stehen[96].

b) Bei der Ausweitung des Besteuerungsrechts auf von Inländern im Ausland verwirklichte Steuertatbestände gibt es dagegen eine der Qualifikation ähnliche Erscheinung, mit der sich schon Bartin[97] beschäftigt hat: Die im Ausland verwirklichten Tatbestände spielen sich unter der Privatrechtsordnung des betreffenden fremden Landes ab. Die inländische Steuernorm geht aber - ausdrücklich

---

95) s. etwa die von Bühler, Prinzipien S. 77f., aufgeführten Fälle.

96) s. aber Heining, JbFAStR 1967/68 S. 37; Fritsch S. 202.

97) s. o. Anm.4) ; im Grunde hat sich Bartin hier aber vergriffen: Er wollte beweisen, daß eine internationale Vereinheitlichung des Kollisionsrechts nichts nützt, da dessen Begriffe weiter von der lex fori ausgelegt würden und die Konflikte somit bestehen blieben. Hier geht es aber um die Ansprüche selbst, da würde auch eine ausschließliche Vereinheitlichung der (IStR-)Sachnormen zur Beseitigung der Konflikte nicht weiterhelfen; s. a. Nußbaum S. 79 mit einem ähnlichen Fall: Fair vs. Commissioner, 91 F. (2. Folge), 218 (C. C. A. 3rd, 1937).

oder stillschweigend - von der inländischen Privatrechtsordnung aus. Die als "Qualifikationsproblem"[98] bezeichnete Frage geht hier um die Auslegung der Kategorien der inländischen Steuernorm[99]. Bei dieser handelt es sich aber um eine Sachnorm mit Auslandsbeziehung[100], für deren Auslegung ausschließlich die lex fori zuständig sein kann[101]. Maßgebend ist nur die steuerliche Funktion der inländischen Norm, ein Umweg vom ausländischen Privatrecht über das inländische Privatrecht ist dabei überflüssig; mehr besagt die von W. Arendt[102] kritisierte RFH-Entscheidung[103] nicht, der im Hinblick auf die Feststellung, "Vergleiche zwischen deutschem bürgerlichen Recht und ausländischem bürgerlichen Recht hätten zu unterbleiben, insbesondere die Versuche, die ausländische Rechtsgestaltung unter die Begriffe des deutschen bürgerlichen Rechts zu bringen", zugestimmt werden kann.

Es ist in diesem Fall der "Qualifikation" nicht anders, als wenn das inländische Privatrecht sich geändert hätte, und nun die Begriffe des neuen Privatrechts unter das am alten Privatrecht orientierte Steuergesetz subsumiert werden müßten. In beiden Fällen hat man auf die Funktion der (inländischen) Steuernorm zurückzugreifen, die bestimmte wirtschaftliche Vorgänge erfassen will und dies nur der Bequemlichkeit halber in den Kategorien des Privatrechts tut.

Zur Sachverhaltsfeststellung muß auch hier das den Fall

---

98) s. Bühler, Prinzipien S. 75ff.; Spitaler, DB-Problem S. 555ff.; W.Arendt insb. aaO Sp. 389ff.; s. a. Isay S. 55ff.

99) W. Arendt StuW 1960, Sp. 349.

100) s. o. S. 17 .

101) s. insb. Spitaler aaO S. 558ff.

102) aaO Sp. 351f.

103) U. v. 8.10.1929 V e A 62/28 = StuW 1929 II Nr. 996 (Sp. 1739f.)

umgebende ausländische Privatrecht herangezogen werden[104], wie im Parallelfall das neue Privatrecht zu berücksichtigen wäre. Die Anwendung der lex fori im weiteren ergibt sich als selbstverständliche Folge der Sachnormeigenschaft, deren teleologische Auslegung in diesem Fall freilich meist die wörtliche verdrängen muß.

2.) Einschränkung des Besteuerungsanspruches

Die Normen zur Einschränkung des durch die grundsätzliche Ausweitung gegebenen Rahmens der inländischen Steuerpflicht (nationale Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) sind hingegen Kollisionsnormen: Sie schalten der Wirkung nach die Anwendung einer Rechtsordnung aus.

a) Im Falle der beschränkten Steuerpflicht bestehen solche Normen nicht, da eine Einschränkung einfacher durch engere Fassung des Ausweitungsrahmens geschehen kann, man die Vermeidung der Doppelbesteuerung im übrigen primär als Aufgabe des Wohnsitzstaates ansieht[105].

b) Im Wohnsitzstaat hat man daher Normen geschaffen, die das eigene Besteuerungsrecht für im Ausland verwirklichte Steuertatbestände von Inländern da einschränken, wo ein fremdes Besteuerungsrecht wirksam geworden ist[106]. Die Begriffe dieser Kollisionsnormen, etwa am häufigsten "eine der inländischen entsprechende ausländische Steuer", werden wie im IPR nach der lex fori qualifiziert, wobei sich ebenfalls u. U. eine Erweiterung auf Grund der Funktion als Kollisionsnorm ergibt, wie das

---

104) Spitaler aaO S. 560 nennt dies im Anschluß an Mirre, Niboyet und Herzfeld ein w i r t s c h a f t l i c h e s Gebot der weitgehenden Berücksichtigung der ausländischen Rechtssystematik.

105) s. Weber IWB F. 3 Gr. 2 S. 129; ähnlich Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 170; Rädler-Raupach S. 376.

106) s. § 34c deutsches EStG, § 19a KStG und § 9 VStG.

der deutsche Gesetzgeber bei diesem Begriff schon weitgehend berücksichtigt hat.

Auch hier geschieht die Sachverhaltsfeststellung nach der ausländischen Rechtsordnung, bei der Qualifikation ausländischer Steuern ist insbesondere deren finanzpolitische Stellung zu berücksichtigen[107]. Je enger man die Funktion der inländischen Kollisionsnorm auffaßt, je weniger werden sich verbleibende Besteuerungskonflikte vermeiden lassen, die den Qualifikationskonflikten bei Vorliegen von DBA in der Wirkung gleichkommen[108].

---

107) s. Spitaler, DB-Problem aaO; ähnlich Herzfeld S. 461; W. Arendt StuW 1959 Sp. 388.

108) s. Mersmann, HdF S. 135.

§ 2 Die Qualifikation bei Doppelbesteuerungsabkommen

A Die Doppelbesteuerung als zentrales Problem des IStR

Die Ausweitung des nationalen Steueranspruchs auf internationale Tatbestände geht verhältnismäßig problemlos unter Zuhilfenahme weniger Prinzipien (beschränkte Steuerpflicht, Universalprinzip) vor sich. Je großzügiger man dabei verfährt, je eher besteht die Gefahr, daß sich die Steueransprüche verschiedener Völkerrechtssubjekte überschneiden. Enge Grundsätze herrschen im allgemeinen[1] bei den indirekten Steuern. Eine ähnlich enge territoriale Auffassung bei den direkten Steuern findet sich nur in einigen südamerikanischen Ländern;[2] die überwiegende Mehrzahl der Staaten knüpft dagegen die Steuerpflicht bei den direkten Steuern nicht nur an die auf ihren Territorien verwirklichten Steuertatbestände, sondern in gleicher Weise an diejenigen an, die im Ausland von Personen verwirklicht werden, die im Inland Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Wohnsitz haben. Die Beseitigung der sich dabei ergebenden Überschneidungen durch Einengung des Besteuerungsrechts der beteiligten Staaten ist das Hauptproblem des IStR. Es steht so sehr im Mittelpunkt, daß das IStR bisweilen mit ihm identifiziert wird[3]. Ausgehend von Dorn[4] spricht man von "internationaler Doppelbesteuerung", wenn folgende fünf Merkmale vorliegen:

---

1) anders bei den Erbschaftssteuern, s. u. S. 31

2) s. etwa Tenorio S. 475; der sehr weite Quellenbegriff bei den Körperschaftseinkünften läßt aber auf den ersten Blick vermuten, daß er keineswegs geeignet ist, alle Doppelbesteuerungen auch nur annähernd auszuschließen; im französischen Steuerrecht herrscht bei Körperschaftsgewinnen ebenfalls grundsätzlich das Territorialprinzip, s. Bühler, aaO S. 18f.; Rothstein, aaO S. 19.

3) so fängt Debatin, AWD 66 S. 313ff., einen Artikel über den "doppelten Wohnsitz im internationalen Steuerrecht" mit den Worten an "Eine internationale Doppelbesteuerung liegt vor...", ohne daß in den ganzen Ausführungen einmal vom IStR die Rede wäre; s. a. Udina S. 250, Hensel S. 17, Hartz in der Einleitung zu Teichner S. V.

4) S. 190; ebenso u. a. Hensel aaO, Bühler, Prinzipien S. 32,

1. Heranziehung zur Steuer durch verschiedene ursprüngliche Abgabengewalten.

   Es muß sich dabei grundsätzlich um Völkerrechtssubjekte handeln. Wenn auf der einen Seite die Untergliederung eines Staates ein ursprüngliches[5] Besteuerungsrecht ausübt, spricht man von "schräger Doppelbesteuerung"[6].

2. Gleichzeitigkeit des Besteuerungsabschnittes

   Hierauf verzichten Kerlan-Dalimier[7], was aber mit ihrem weiten Begriff der "matière imposable" zu erklären ist.

3. Gleichheit des Steuertatbestandes

   Hier bestehen Ansätze zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber der bisher herrschenden strikt juristischen Auffassung[8].

4. Gleichartigkeit der Steuer[9]

5. Gleichheit des Steuerpflichtigen.

   Über die Notwendigkeit dieses letzten Merkmals besteht weitgehend Streit, der allerdings mit der Stellungnahme des OECD-Kommentars zugunsten der Notwendigkeit der Subjektidentität entschieden sein dürfte[10]. Man ist

---

Rosendorff-Henggeler S. XVIIIff., Mersmann HdF S. 91, Korn-Dietz Vorb. S. 2, Debatin aaO, Weber IWB F. 3.Gr. 2 S. 104, OECD-Kommentar S. 13, Schmitz S. 25; a. A. Isay S. 119, Spitaler, DB-Problem S. 133, Kerlan-Dalimier S. 7.

5) zu dieser Einschränkung s. Schmitz S. 26.

6) Spitaler, DB-Problem S. 86ff.; Flick AWD 1958 S. 125.

7) J. Cl. Int. Fasc. 350 S. 7.

8) Kerlan-Dalimier S. 7f.

9) s. dazu o. S. 23f.

10) s. o. § 2 Anm. 4.

sich darüber einig, daß im allgemeinen die Doppelbesteuerung auch ohne dieses Merkmal nicht wünschenswert ist. Man spricht dann von Doppelbesteuerung im weiteren (wirtschaftlichen) Sinn[11] oder von indirekter Doppelbesteuerung[12], die ebenfalls durch zwischenstaatliche Verträge geregelt werden kann[13]. Manchmal wird man auch in geltenden DBA durch teleologische Auslegung zu diesem Ergebnis kommen[14]. Nach Korn-Dietz[15] muß sogar jeweils für das betreffende DBA oder seine speziell eingreifende Kollisionsnorm geprüft werden, ob sie Subjektidentität voraussetzt oder nicht. Im Zweifel wird man sich jedoch mit Rücksicht auf die historische Entwicklung für die Subjektidentität entscheiden müssen[16], wenn es um die "juristische" Doppelbesteuerung geht.

In Frankreich herrscht allerdings eine andere Auffassung[17]. Dort wird statt dessen "une seule cause d' imposition" verlangt, was jedoch nach Ansicht von Kerlan-Dalimier überflüssig ist[18].

Diese internationale Doppelbesteuerung kommt in drei Formen vor[19]:

---

11) so Bühler, Prinzipien S. 32; Rosendorff, Probleme .. 4.

12) SFA-Bericht 1962 S. 69f.; s.a. Mutén Sp. 531.

13) Mersmann aaO S. 92; Sandström S. 43f.

14) Sandström aaO; so auch bei Art. 220 EWG-Vertrag, s. SFA-Bericht aaO.

15) Vorb. S. 82, anders jedoch S. 66.

16) Sandström S. 43, s. o. § 2 Anm. 4).

17) Kerlan-Dalimier S. 7.

18) dies. aaO.

19) Bisweilen wird darauf hingewiesen, daß auch eine 3- oder 4-fache Besteuerung vorkommen kann, Dalimier, J.Cl.Fiscal Fasc. 15 S. 6, spricht daher von "Steuerhäufung" ("cumul international d'impositions"); ähnlich Udina S. 253; Geyler, S. 22, vermeidet deshalb auch "Doppelbesteuerung" und spricht von "Mehrfachbesteuerung"; s. a. Dorn aaO, Spitaler aaO S. 52 ("pars pro toto").

1. Zwei Staaten betrachten einen Steuertatbestand als auf ihrem Territorium erfüllt. Der Streit um die Lage[20] oder das Vorhandensein einer Steuerquelle ist jedoch verhältnismäßig selten; er tritt hauptsächlich bei unkörperlichen Gegenständen auf, die in engem Zusammenhang mit unbeweglichen Vermögen stehen[21].

2. Häufiger kommt es vor, daß zwei Staaten einen Steuerpflichtigen als jeweils in ihrem Territorium als ansässig ansehen. Entweder wird der "Wohnsitz" verschieden definiert, oder es werden von vornherein unterschiedliche Anknüpfungspunkte - etwa Aufenthalt und Wohnsitz - zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht herangezogen[22].

3. Der weitaus wichtigste Fall ist der, daß der Steuertatbestand auf dem Territorium des einen Staates (Quellenstaat) erfüllt wird, der Steuerpflichtige aber den persönlichen Anknüpfungspunkt im anderen Staat (Wohnsitzstaat) hat.

Im Anschluß an eine plastische Metapher Niboyets[23] kann man die drei Fälle so simplifizieren, daß im ersten Falle zwei Jäger eine Ente beanspruchen, weil sie beide glauben, sie sei beim Abschuß über ihr jeweiliges Jagdgebiet geflogen, im zweiten Fall, weil sie auf ihrem Gebiet niste; im dritten Fall beansprucht sie der eine, weil sie bei ihm nistet, der andere, weil er sie über seinem Gebiet geschossen hat. Der Unterschied zur Doppelbesteuerung bleibt, daß man eine Ente nur einmal rupfen kann, einen Steuerpflichtigen dagegen mehrmals!

---

20) s. Wengler S. 32ff.

21) ders. S. 42.

22) zu dieser Konfliktsart s. Wengler S. 14ff. und S. 53ff.

23) Recueil 1930 I (Bd. 31) S. 14.

Der Vermeidung der Doppelbesteuerung in den beiden ersten Formen sind ausschließlich die DBA gewidmet, in der dritten Form die einseitigen staatlichen Maßnahmen und die DBA in ihrem Hauptteil.

Die wirksamste Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist dabei die Auf- oder Zuteilung des Steuerguts an den jeweiligen Quellen- oder Wohnsitzstaat bei gleichzeitiger Befreiung im anderen Staat. Diese Befreiungsmethode findet sich ausschließlich in DBA. Dagegen hat die Anrechnungsmethode, bei der der Wohnsitzstaat die im Quellenstaat bezahlte Steuer auf seinen grundsätzlich bestehenbleibenden Anspruch anrechnet, ihren Ursprung im nationalen Außensteuerrecht. Daneben gibt es einige Mischformen zwischen diesen beiden Grundmethoden.

Im internationalen Bereich hat man die Möglichkeit gehabt, entweder die Staaten gegenseitig zur Vereinheitlichung ihres nationalen Außensteuerrechts[24] zu verpflichten oder gemeinsame Kollisionsregeln aufzustellen. Zu einer Vereinheitlichung des Außensteuerrechts, die auf multinationaler Ebene erfolgen müßte, haben sich die Staaten bisher nur selten[25] entschließen können. Vielmehr hat man bisher auf bilateraler Ebene durch Staatsverträge gemeinsame Kollisionsregeln für beide Staaten aufgestellt, die DBA.

---

[24] Entgegen Léridons (S. 211) Ansicht hat die Utopie einer Vereinheitlichung der materiellen Steuerrechte wenig Sinn (s. o. § 1 Anm. 125), aber u. S. 102

[25] s. Tittel S. 45.

B Die Doppelbesteuerungsabkommen

I. Geschichte der DBA

Obwohl die Entstehung der ältesten DBA auf dem Gebiet der direkten Steuern bis in das letzte Jahrhundert zurückreicht, sind sie in größerer Zahl erst in der Zeit zwischen den Weltkriegen abgeschlossen worden. Die Abkommen dieser ersten Phase - fast ausschließlich zwischen kontinentaleuropäischen Staaten - basieren in erster Linie auf den theoretischen Arbeiten des Völkerbunds auf diesem Gebiet, der Rechtsprechung des Schweizer Bundesgerichts zur interkantonalen Doppelbesteuerung und dem besonders aktiven Wirken der deutschen Finanzverwaltung unter Dorn.

Die zweite Phase (nach dem 2. Weltkrieg) stand dagegen ganz unter angloamerikanischem Einfluß. Insbesondere die USA, die bis zum 2. Weltkrieg sich weitgehend mit einseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung begnügt hatten, traten nun mit einem eigenen Vertragsmuster in die Reihe der Vertragsstaaten ein. Dieses unterscheidet sich vom kontinentaleuropäischen u.a. durch eine stärkere Betonung des Wohnsitzprinzips, durch Anwendung des Anrechnungsprinzips als Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung und - im Zusammenhang der vorliegenden Abhandlung besonders wichtig - durch den nach Muster angloamerikanischer Gesetze vorangestellten Definitionskatalog[26] und die Verankerung des Satzes der subsidiären Anwendbarkeit der lex fori[27] [28].

---

26) s. Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 165.

27) s. u. S. 52ff.

28) Fischer S. 92; Heining StuR 20 S. 39; Widmer S. 272; Sibille S. 208.

Man kann nun schon von einer dritten markanten Phase der Vertragsmuster sprechen, die mit der Fertigstellung des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens 1963 eingesetzt hat, das eine vorsichtige Synthese zwischen anglo-amerikanischen und kontinentaleuropäischen Vertragstypen darstellt. In den wenigen Jahren seines Bestehens hat es bereits einen beträchtlichen Einfluß auf die Fassung neuer Abkommen ausgeübt. Es soll daher im folgenden dieser Abhandlung zu Grunde gelegt werden.

Der EWG-Vorentwurf eines multilateralen DBA baut im wesentlichen auf ihm auf. Dem erhöhten Interesse an Rechtssicherheit in einem mehrseitigen Abkommen gemäß tritt die Tendenz zu einer abstrakten Definition gegenüber einer beispielhaften Enumeration stärker hervor[29]. Das Verständigungsverfahren, das auch der OECD-Steuerausschuß weiter ausbauen will[30], nimmt bereits gerichtsähnliche Züge an[31].

Neben den DBA auf dem Gebiet der direkten Steuern bestehen noch eine Reihe von DBA, die die Erbschaftssteuern zum Gegenstand haben[32]. Die Probleme unterscheiden sich dabei jedoch grundsätzlich nicht, so daß im folgenden die Hauptform der DBA als pars pro toto behandelt wird. Auch auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern wurde 1966 ein OECD-Musterabkommen fertiggestellt.

II. Die Struktur der DBA

In der Überschrift des DBA drücken sich die Hauptabsichten der Vertragsparteien aus. In einem ersten Abschnitt

---

29) s. Regul V B/2 S. 30; s. u. S. 32 .

30) OECD-Kommentar ErbSt S. 36 und 158.

31) s. u. S. 47f .

32) s. OECD-Kommentar ErbSt S. 30.

werden der vom Abkommen erfaßte Personenkreis und die Steuern festgelegt, für die das Abkommen gilt. Auch die älteren Abkommen, die Steuergruppen ("direkte Steuern", "Sachsteuern") aufführen, bringen immer eine Aufzählung der unter das DBA fallenden Einzelsteuern, weil die von der Wissenschaft geprägten Sammelbegriffe sehr verschieden abgegrenzt werden können[33]. Der EWG-Vorentwurf begnügt sich wieder mit einer abstrakten Definition[34], kontinentaler Schlußprotokoll-Tradition gemäß bringt jedoch ein Anhang die unter das DBA fallenden Einzelsteuern der Mitgliedstaaten.

Im zweiten Abschnitt folgen die Begriffsbestimmungen einiger wichtiger Ausdrücke, wobei "Wohnsitz" und "Betriebsstätte" von besonderer Bedeutung sind; mit ihnen werden bereits die beiden ersten Arten der Doppelbesteuerung[35] weitgehend oder ganz ausgeschlossen.

In den folgenden Artikeln, dem Hauptteil der Abkommen, werden die einzelnen Einkunftsarten jeweils dem Quellen- oder Wohnsitzstaat ganz oder zum Teil zur Besteuerung zugewiesen; ein weiterer Abschnitt wendet die Grundsätze analog auf etwa bestehende Vermögenssteuern an. Im 5. Abschnitt wird die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festgelegt, also auf welche Weise der Wohnsitzstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet, wenn das Besteuerungsrecht des Quellenstaates voll oder beschränkt bestehen bleibt.

Der 6. Abschnitt befaßt sich mit Nebenbestimmungen, von denen in diesem Zusammenhang das Verständigungsverfahren von besonderer Bedeutung ist. Im 7. Abschnitt wird

---

33) s. Wengler S. 130ff.; Rosendorff, Probleme aaO.

34) Art. 2 Abs. 2.

35) s. o. S. 28 .

Beginn und Ende der Vertragswirkungen festgelegt.

III. Rechtscharakter der DBA

Die DBA haben nach der Ratifikation einen Doppelcharakter als völkerrechtliche Verträge einerseits, innerstaatliche Gesetze andererseits; sie sind sowohl Rechtsgeschäfte als auch Rechtsquelle[36].

Die Völkerrechtsdoktrin hat sich freilich der DBA- wie der meisten besonderen Ausgestaltungen des Völkerrechts - kaum[37] angenommen, was der dogmatischen Erfassung für beide Seiten nicht zum Vorteil gereichte. Wenn es geschieht, dann zumeist nur in jenem embryonalen Bereich des allgemeinen völkerrechtlichen Steuerrechts, das der staatlichen Souveränität auf dem Gebiet der Besteuerung die Grenzen aufzeigen soll, deren "Nichtexistenz entweder gewiß oder deren Existenz ungewiß"[38] ist. So stellt das IStR (im engeren Sinne[39]) eines der vielen "Mauerblümchen des traditionellen Völkerrechts" dar, die nach Ansicht Schwarzenbergers[40] darauf warten, als spezialisierte Gebiete des Völkerrechts ausgebaut zu werden.

Auch umgekehrt wird vom IStR her freilich wenig die völkerrechtliche Seite der DBA beachtet. Zwar wird regelmäßig der völkerrechtliche Vertragscharakter mehr

---

36) Berber S. 415 und S. 64.

37) Spitaler, DB-Problem S. 629, erwähnt vier Lehrbücher des Völkerrechts, die "mehr als nur ganz kurze Ausführungen über das Doppelbesteuerungsproblem" enthalten. Diese Lage hat sich seitdem nicht geändert.

38) Chrétien, Recherche S. 3; in diesem Bereich jenseits des positiven Rechts existiert ein Qualifikationsproblem nicht: Isay S. 57; negativ klingt eine "völkerrechtliche Übung" auch im BFH-U. v. 29.1.64 I 153/61 S = Bd. 78, 428, 434 an.

39) s. o. S. 14 .

40) nach Erler S. 10; s. a. Bühler, Jahrreis-Festschrift S.33f.

oder weniger beiläufig erwähnt, doch nur selten der Versuch unternommen, sich vom IStR her völkerrechtlicher Methoden zu bedienen. Lediglich Sandström, der das umfassendste allgemeine Werk der IStR-Literatur über DBA geschaffen hat, hält sich eng an völkerrechtliche Parallelen[41].

Über das Verhältnis von Völkerrecht und nationalem Recht bestehen verschiedene Theorien[42] und auch die Praxis der Staaten weist erhebliche Unterschiede auf[43], die für die DBA-Auslegung von Bedeutung sein können.

So gilt in den Ländern mit Common-Law-Tradition die Regel, daß Verträge ohne parlamentarische Zustimmung von den Gerichten als landesrechtlich nicht existent anzusehen sind, solche nach dem "enabling act" immer noch hinter später ergangenem Landesrecht zurückzutreten haben[44]. Im Gegensatz dazu gibt die niederländische und brasilianische (früher auch die schweizerische und amerikanische) Praxis[45] den völkerrechtlichen Verträgen Vorrang auch vor späterem Landesrecht. Die anderen Staaten schlagen einen Mittelweg ein, wobei im allgemeinen das Primat des Völkerrechts grundsätzlich nicht angetastet wird[46]. Die unmittelbare Einwirkung dieser unterschiedlichen Auffassungen über das Verhältnis von Völkerrecht zu Landesrecht war dabei von geringerer Wichtigkeit[47]

---

41) s. Abt. I Kap. 4 (S. 41ff.) "Bedeutung und Auslegung der DBA".

42) Berber S. 93ff.

43) ders. S. 95ff.

44) ders. S. 96.

45) ders. S. 103f.; Bühler, Prinzipien S. 67f.

46) s. van Houtte S. 40; Littmann Anm. 37 zu § 1; Dalimier J. Cl. Fiscal Fasc. 15 S. 29 (Nr. 134).

47) Ein Beispiel s. bei Bühler aaO S. 68, wo der Einfluß einer neuen internen amerikanischen Bestimmung auf ein (allerdings ohnehin erneuerungsbedürftiges) DBA mit Griechenland in Frage stand; s. a. ders. Jahrreiss-Festschrift S. 40ff.

als die mittelbare auf dem Wege der Auslegung[48]. Der Vorrang der DBA vor den innerstaatlichen Gesetzen wurde eher auf dem Wege der Spezialität der DBA gegenüber allgemeinen Steuergesetzen begründet[49].

Die Ratifikation der DBA geschieht durch ein Transformationsgesetz für jedes Abkommen, bisweilen[50] für mehrere DBA durch ein einziges Gesetz, dem für jedes neue Abkommen ein neuer Anhang angefügt wird. Diese Transformationsgesetze beschränken sich - anders als die der parlamentarischen Diskussion unterliegenden Steuergesetze - darauf, einen Komplex von der Exekutive verhandelter und festgelegter Texte zu billigen, ohne sie im geringsten abändern zu können[51]. Das Parlament kann weder die Begriffe modifizieren,noch einen Zusatz anfügen[52], sondern sie lediglich "genehmigen"[53]. Auch dieser Umstand wird bei der Auslegung zu berücksichtigen sein[54].

C Die Auslegung der DBA

Im Kern der Qualifikation steht die Auslegung der Kollisionsnorm[55], hier also die Auslegung der Begriffe der DBA. Jeder Qualifikationskonflikt ist mittelbar ein Aus-

---

48) s. u. S.5off .

49) s. BFH U v. 18.9.68 I R 56/67 = Bd. 93, 438, 443; Reuvers S. 238; Mersmann, Ertragsbesteuerung S. 16; Flick, Felix S. 158.

50) etwa die australische Praxis: Berg S. 186.

51) van Houtte S. 41.

52) Kerlan-Dalimier Fasc. 350 J. Cl. Int. S. 27.

53) Watzke-Pollak-Philipp S. 13.

54) van Houtte aaO.

55) s. o. S. 5 .

legungskonflikt[55a]. Es sollen zunächst die formell zur Auslegung berufenen Instanzen behandelt werden (I.), dann die von diesen bei der Auslegung zu berücksichtigenden materiellen Gesichtspunkte (II.).

I. Die Subjekte der Auslegung

Während bei innerstaatlichen Gesetzen die Auslegungsbefugnis ohne Schwierigkeit dem das Gesetz anwendenden Beamten oder Richter zuzuteilen ist, ergibt sich dies bei den DBA wegen ihres gleichzeitigen Charakters als völkerrechtliche Verträge nicht mit gleicher Selbstverständlichkeit im gleichen Umfang. Vielmehr sind Einengungen und Erweiterungen der üblichen internen Rechtsmittel möglich (1.). Weiter verlangt der Vertragscharakter der DBA auch vom internen Verwaltungs- und Gerichtssystem getrennte Auslegungsinstanzen (2.).

1.) Die staatlichen Auslegungsinstanzen

a) Exekutive

Zunächst hat jeder Steuerbeamte die Vertragstexte anzuwenden und sie dabei auszulegen. Die höheren Behörden fassen ihre Auslegungsergebnisse oft abstrakt in Richtlinien zusammen, womit die unteren intern gebunden sind. Die Auslegungsbefugnis der Verwaltung (und ihrer Spitze, der Regierung) ist unbestritten.

b) Jurisdiktion

Doch schon bei der Frage, ob auch der Richter zur Auslegung befugt sei, ist man sich auf internationaler Ebene nicht einig. Während die richtige Auslegung des (ausschließlich) internen Steuerrechts durch die Finanzbe-

---

55a) s. o. S. 5 .

hörden in allen wichtigen Industriestaaten durch Gerichte nachgeprüft werden kann, gilt dies nicht für die Auslegung der DBA.

Die französischen Verwaltungsgerichte unterscheiden hier alternativ[56] zwischen Anwendung ("application") der völkerrechtlichen Verträge und ihrer Auslegung ("interprétation"). Sie halten sich für die Anwendung zuständig, wenn die Bestimmungen klar ("clair") sind; sind diese jedoch unklar("obscur") und besteht die Notwendigkeit, sie auszulegen, betrachten sich die Verwaltungsgerichte als nicht zur Auslegung befugt[57]. Die französischen Zivilgerichte kommen bei der Überprüfung der DBA nun[58] zum gleichen Ergebnis[59]. Die Grundlage dieser Haltung ist in der "Théorie de l'Acte du Gouvernement" zu suchen, die der Regierung für politische Hoheitsakte unbeschränkte Handlungsfreiheit gewährt und diese Akte der Nachprüfung durch die Gerichte entzieht[60].

Diese Rechtsprechung des Conseil d'Etat und nun auch der Cour de Cassation ist stark kritisiert worden, da sie einer generellen Rechtsverweigerung auf dem Gebiet der internationalen Verträge gleichkommt[61]. Der Richter setzt die Entscheidung aus, bis der Finanzminister die

---

56) anders Rothstein aaO S. 31, Chrétien, IFA-Cahiers XX S. 74, wo "application" dem Regelsprachgebrauch gemäß auch die "interprétation" umfaßt.

57) s. Breuer S. 39f.; Rothstein aaO S. 28.

58) seit 1954; Chrétien befürchtete diese "Harmonisation" 1951 (Rev.Crit. S. 67) mit den Worten "le remède serait pire que le mal".

59) Breuers S. 40; Rothstein aaO.

60) die DBA werden zum "intérêt public" gerechnet; Breuers S. 37f.

61) ders. S. 39; Rothstein AWD 1959 S. 171.

Auslegung der streitigen Klausel gegeben hat[62], der sich das Gericht beugen muß[63]. Die Praxis mag bei Verträgen, die nicht den Staatsbürgern Rechte gewähren, ihre Berechtigung haben, bei DBA führt sie jedoch dazu, daß die Exekutive, Partei des Rechtsstreits, zugleich zum Richter wird[64]; eine Umkehrung des Gewaltenteilungsprinzips, eine Abkehr vom Rechtsstaatsgedanken[65].

In anderen Ländern hat die französische Praxis keine Nachahmung gefunden[66], lediglich in der älteren luxemburgischen[67] und der schwedischen[68] Rechtsprechung finden sich Anklänge daran. Die Praxis mag sich wohltuend auf den Ausbau des Verständigungsverfahrens in Frankreich ausgewirkt[69] haben und ein Grund dafür sein, daß gerade in Frankreich[70] und Schweden[71] der Ruf nach einer internationalen Steuergerichtsbarkeit besonders deutlich ist.

Umgekehrt ist in der Schweiz bei Vorliegen eines Staatsvertrages eine zusätzliche staatsrechtliche Beschwerde an das BG nach Art. 84 I lit. c des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege gegeben[72]. Wird

---

62) Sibille S. 212; van Houtte S. 42.

63) Dalimier J. Cl. Fiscal Fasc. 15 S. 28.

64) Sibille S. 212; s. a. van Houtte aaO.

65) Rothstein, Begriff des IStR S. 34.

66) s. etwa Sibille aaO.

67) s. E. Arendt S. 250.

68) s. Ahlm S. 264.

69) s. u. S. 41 .

70) Chrétien, IFA-Cahiers vol. II S. 75f., Dalimier aaO.

71) s. Ahlm aaO.

72) s. Widmer S. 275.

die Verletzung der Bestimmungen eines DBA geltend gemacht, steht nach Art. 86 III des erwähnten Gesetzes zwar der kantonale Instanzenzug frei, ist aber nicht vorgeschrieben. In der Beschwerde sind neue rechtliche und tatsächliche Vorbringen gegen den angefochtenen Bescheid zulässig[73].

Es fördert zweifellos die Rechtssicherheit, wenn ein oberstes Gericht über die Auslegung der DBA zu befinden hat. In der internen Organisation des BFH ist dieser Notwendigkeit einer möglichst einheitlichen Rechtsprechung in der Weise Rechnung getragen worden, daß alle mit DBA zusammenhängenden Fragen zur Entscheidung des I. Senats gelangen[74]. Obiter können allerdings auch die anderen Senate entscheiden. So kam es zu einem "internen Qualifikationskonflikt" bei der Subsumption der Einkünfte stiller Gesellschafter unter die Kategorien des DBAS[75] (bzw. des damit insofern gleichlautenden DBA-Schweden); der III. Senat stützte sich auf das Abkommen selbst (und kam zu gewerblichem Gewinn)[76], der VI. Senat auf die lex fori (und kam zu Kapitaleinkünften)[77]. Der I. Senat folgte dann im Ergebnis dem III.[78], woran sich der VI. im Hinblick auf die primäre Kompetenz des I. in Zukunft wohl halten wird, es sei denn, es ergehe eine Entscheidung des Großen Senats (§ 11 (3) FGO).

---

73) s. Widmer aaO.

74) Mersmann StuW 1964, Sp. 514; s. dazu auch den Geschäftsverteilungsplan des BFH Bd. 91ff. S. V, I. Senat Punkt 3.

75) s. u. S. 122 .

76) U. v. 17.12.65 III 346/60 = Bd. 86, 191 = BStBl.III 483.

77) U v. 5.2.65 VI 338/63 = Bd.82,29 = BStBl. 65 III 258.

78) U. v. 5.3.69 I R 205/67 = Bd. 95, 171 = BStBl. 69 II 325.

b) Die zwischenstaatlichen Auslegungsinstanzen

Während durch die staatlichen Auslegungsinstanzen die Qualifikationskonflikte geschaffen werden, ist es eine Hauptaufgabe der zwischenstaatlichen Auslegungsinstanzen, Qualifikationskonflikte zu beseitigen.

aa) Exekutive

Die meisten[79] DBA sehen ein Verständigungsverfahren zur Beseitigung der verbleibenden Doppelbesteuerung, der Auslegungsschwierigkeiten und der Qualifikationskonflikte vor[80].

Lediglich die angelsächsischen Länder, insbesondere Großbritannien, haben in ihren Abkommen bisher[81] nur vereinzelt Verständigungsverfahren vorgesehen[82]. Doch enthalten auch diese Abkommen in der Regel eine Konsultationsklausel[83]; eine Konsultation ist im Gegensatz zum Verständigungsverfahren nicht auf Abschluß einer Vereinbarung gerichtet[84].

---

79) Im Vertragsregister bei Tittel, S. 124ff., sind es 98 von den 153 aufgeführten DBA. Durch den Einfluß des OECD-MA wird sich dieses Verhältnis inzwischen zugunsten des allgemeinen Verständigungsverfahrens verschoben haben.

80) Flick, StbJb 1964/65 S. 468.

81) Selbst Großbritannien strebt nun ein Verständigungsverfahren im DBA mit der Bundesrepublik an: s. Weber IWB F. 3 Gr. 2 S. 211.

82) s. Tittel S. 47.

83) s. DBAGB Art. XIX (2).

84) Tittel S. 46; Weber, aaO, bemerkt jedoch, daß die zuständigen deutschen und englischen Steuerbehörden so verfahren, als enthielte das DBA bereits eine volle Verständigungsklausel.

Umgekehrt sieht Frankreich in seinen Abkommen schon seit Anfang der fünfziger Jahre[85] ausdrücklich die Bildung gemischter Kommissionen aus Regierungsvertretern zur Verständigung durch mündliche Besprechungen vor. Der Aufgabenkreis dieser Kommissionen reicht über den der normalen Verständigung hinaus[86]. Das OECD-MA hat in Art. 25 Abs. 4 die französische Anregung übernommen. Zu einer weitergehenden s t ä n d i g e n Kommission ist es in den DBA noch nicht gekommen[87]; sie ist jedoch in Art. 25 Abs. 4ff. EWG-Vorentwurf vorgesehen - weitgehend unabhängig von den Steuerverwaltungen, so daß sie unter b)[88] behandelt werden soll.

Das Verständigungsverfahren geht in den meisten Fällen auf dem Korrespondenzwege vor sich, eine Kommissionssitzung ist aus zeitlichen, personellen und geografischen Gründen selten[89]; sie hat jedoch den Vorteil, daß sich in persönlichen Gesprächen Lösungen meist schneller als im Schriftwege ergeben[90]. Auch wenn die Abkommen keine "Kommission" vorsehen, werden Verständigungsverfahren durch eine Zusammenkunft von Regierungsvertretern erledigt[91].

In der Durchführung des Verständigungsverfahrens sind die Verhandlungspartner daher weitgehend frei. Hinsichtlich der Voraussetzungen sehen die DBA regelmäßig zwei Formen vor:

---

85) s. Tittel S. 48; Kerlan-Dalimier S. 32.

86) Heining-Timbart S. 399; anders (wohl praxisüblicher) Tittel aaO.

87) für das DBAF s. Rothstein, AWD 1959 S. 171.

88) s. u. S. 48 .

89) Weber aaO S. 219.

90) ders. aaO S. 220.

91) ders. aaO.

1. Das a l l g e m e i n e Verständigungsverfahren (OECD-MA Art. 25 Abs. 3) dient einmal dem Bemühen der Verwaltungen, von sich aus "Schwierigkeiten und Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens" im gegenseitigen Einvernehmen zu beseitigen (OECD-MA Art. 25 Abs. 3 Satz 1), zum anderen der Beratung über die Vermeidung im Abkommen nicht geregelter Fälle der Doppelbesteuerung (OECD-MA Art. 25 Abs. 3 Satz 3). Im Fall des Satz 2 ist es "selbstverständlich erwünscht, daß die Verhandlungen zu einer wirksamen Beseitigung der Doppelbesteuerung führen"[92]; als "Fall von besonderem Interesse in diesem Zusammenhang" wird eine in einem Drittstaat ansässige Person mit Betriebsstätten in beiden Vertragsstaaten genannt[93].

2. Die andere Form des Verständigungsverfahrens (OECD-MA Art. 25 Abs. 1 und 2) hat eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung zum Gegenstand[94] und kann auf E i n w e n d u n g des davon betroffenen Steuerpflichtigen eingeleitet werden, völlig unabhängig von innerstaatlichen Rechtsmitteln[95]. Einen Rechtsanspruch auf Einleitung und Durchführung des Verfahrens sowie auf Abhilfe hat der Steuerpflichtige jedoch nicht, da sich zwei völlig unabhängige staatliche Instanzen gegenüberstehen[96]. Ein solcher Rechts-

---

92) OECD-Kommentar Anm. 7 zu Art. 25 (S. 201).

93) ebenda

94) Die meisten deutschen DBA verlangen im Gegensatz zum OECD-MA eine "Doppelbesteuerung": s. Weber aaO S. 213.

95) ders. aaO S. 222; Lenz S. 317.

96) Korn-Dietz Vorb. S. 68; Flick aaO; Weber aaO S. 219f.

anspruch würde einen entscheidenden Vorteil eines Verfahrens vor einem internationalen Gericht darstellen[97].

b) Jurisdiktion

Vor dem IG steht nach Art. 34, 1 des Statuts vom 26.6. 1945 nur Staaten das Recht zu, als Partei zu erscheinen. Damit fällt dieses Gericht für die Auslegung der DBA weitgehend aus. Es ist zwar ein Streit zwischen zwei Vertragsstaaten über die Auslegung eines DBA denkbar[98]. Art. 38 1. a) des IG-Statuts sieht auch ausdrücklich die Anwendung internationaler Abkommen zur Entscheidung der Streitigkeiten vor. Art. 18 und 20 des Völkerbundsmodells eines mehrseitigen DBA ließen den StIG über Streitfragen entscheiden[99]. Das IG hat bisher jedoch lediglich im nationalen Außensteuerrecht Entscheidungen treffen müssen[100]. Der Hauptgrund mag darin liegen, daß die Staaten die Verständigung als weit weniger schwerfälligen Weg einer Entscheidung des IG vorziehen.

Im Verständigungsverfahren sind die beteiligten Regierungen ja "Schiedsrichter in eigener Sache"[101], ein ergebnisloser Ausgang geht nicht zu ihren Lasten, sondern zu Lasten des beteiligten Steuerpflichtigen. Dieser staatliche Egoismus liegt auch der allgemeinen Abneigung der Finanzverwaltungen gegen jede internationale Gerichtsbarkeit zu Grunde. Bachmayr[102] knüpft an diesen Gedanken einen Aufopferungsanspruch des Steuerpflichtigen bei

---

97) s. dazu Weber aaO S. 220.

98) van Houtte S. 41; s. a. Kerlan-Dalimier Fasc. 350 S. 31f., Chrétien, J. Cl. P. 1960 I 1561 No. 40.

99) s. Spitaler DB-Problem S. 563f. und StuW 1950 Sp. 811f.

100) Chrétien aaO No. 15; Bühler, Prinzipien S. 41f.

101) Reuvers S. 239 und 244.

102) StuW 1964 Sp. 891ff.

Scheitern eines Verständigungsverfahrens.

Auch die Sachkunde der obersten Finanzverwaltungen legt ihnen die Verständigung näher als die Entscheidung eines Streitfalls durch einen von Zufälligkeiten nicht zu bewahrenden Schiedsspruch[103]. In diesem "Risiko einer Rechtssprechung"[104] liegt auch die Furcht, das internationale Gericht werde die fiskalischen und verwaltungstechnischen Belange nicht gebührend berücksichtigen[105]. Mehr theoretische Bedeutung hat die völkerrechtliche Frage nach dem Klagerecht von Einzelpersonen vor internationalen Gerichten zur Feststellung von Ansprüchen aus Staatsverträgen, durch die Einzelpersonen direkt begünstigt werden[106]; delikat wird sie insbesondere dann, wenn jemand seinen eigenen Staat verklagt[107]. Dem einzigen praktischen Argument Spitalers gegen eine internationale Steuergerichtsbarkeit[108], daß sie nach Erschöpfung des nationalen Rechtsweges zu spät käme, läßt sich durch eine geeignete technische Ausgestaltung begegnen[109]. Spitaler lehnte auf dem IFA-Kongreß 1960 im Gegensatz zu anderen Delegierten[110] förmliche Schieds-

---

103) Spitaler StuW 1950 Sp. 806.

104) Bühler, IFA-Cahiers XX S. 77.

105) Spitaler aaO.

106) Tittel S. 55f.

107) Spitaler aaO Sp. 808.

108) aaO und IFA-Cahiers XLII S. 172.

109) Man denke an das grundsätzlich mögliche (oft allerdings durch die Notwendigkeit einer vorgängigen Gerichtsentscheidung ausgeschaltete: für DBAS s. Korn-Dietz Anm. 1 zu Art. 13 - Schweiz S. 110 -) Nebeneinander, wie es beim Verständigungsverfahren oder der oben (S. 38) erwähnten staatsrechtlichen Beschwerde vor dem Schweizer Bundesgericht und dem gleichzeitigen kantonalen Steuerrechtsweg denkbar ist.

110) s. Fritsch S. 203 und die Resolution des Kongresses, Strobl AWD 1960 S. 279.

gerichte in DBA ab[111], während ihm noch 1950 die von Barandon entworfenen Artikel des Völkerbundmodells eines mehrseitigen DBA als die geeignetste Lösung der wünschenswerten und möglichen Einschaltung einer internationalen Instanz in die Konfliktslösung erschienen[112].

Die IFA-Kongresse verlangten auch immer wieder (1951, 1960 und 1969) in ihren Entschließungen die Einrichtung eines Internationalen Schiedsverfahrens oder Gerichtsverfahrens[113].

Schon bei Dorn[114] taucht der Gedanke zum erstenmal auf. Indirekt gab es bereits einmal ein solches Schiedsgericht, nämlich für das DBA Saarland-Frankreich vom 20.5.1953; das DBA nahm als Annex IV der 30 Anhänge des Saarvertrages vom 27.10.1956 an der Regelung des Artikels 89 Saarvertrag teil, der vorsah, daß Streitigkeiten über die Auslegung des Vertrages und seiner Annexe einem Schiedsgericht vorzulegen seien, welches in den folgenden artt. 90 bis 94 näher geregelt wird[115]. Wenn dieses Schiedsgericht für das DBA in den drei Jahren, wo es hätte wirksam werden können, nicht tätig werden brauchte, so liegt das wohl auch daran, daß es nur von den Regierungen, nicht vom Steuerpflichtigen angerufen werden konnte; den Regierungen stand aber schon das Verständigungsverfahren zur Verfügung[116].

Art. 7 des DBA zwischen Großbritannien und Nordirland auf

---

111) IFA-Cahiers XLII aaO.

112) StuW 1950 Sp. 811; ebenso Rosendorff-Henggeler S. De 231.

113) s. Strobl aaO und AWD 1969 S. 461.

114) S. 198.

115) Chrétien aaO No. 39; Kerlan-Dalimier aaO S. 32 (no.146).

116) Chrétien aaO.

der einen, der Republik Irland auf der anderen Seite vom 14.4.1926 sah ebenfalls ein Gericht für Auslegungsstreitigkeiten vor[117]. Bei der Ähnlichkeit der Steuersysteme beider Länder waren solche freilich kaum zu erwarten.

Der einzige bekannte wirksame Fall eines internationalen Schiedsspruches auf dem Gebiet eines Steuervertrages war der Spruch des Schweizer Präsidenten Ador als Schiedsrichter über die Steuerklausel eines Konsularvertrags zwischen Frankreich und Spanien vom 7.1.1862 im Jahre 1922[118].

Die Stimmen für ein internationales Steuergericht haben in der Wissenschaft seit je die der Gegner überwogen. Wie Rosendorff[119], Sandström[120] und Chrétien[121] hält Mersmann[122] eine internationale Steuergerichtsbarkeit als Fernziel für wünschenswert; er weist dabei auf die Funktion hin, die ein solches Gericht u. a. auch bei der Aufteilung des Betriebsstättengewinnes haben könnte[123], also sehr viel praxisnähere Aufgaben, als sie

---

117) Kerlan-Dalimier aaO geben den Artikel kommentarlos wieder, Dorn, S. 243, und Rosendorff-Henggeler (-Suggett) S. Gro 62f. erwähnen die Klausel nicht.

118) s. Kerlan-Dalimier aaO No. 145.

119) Probleme S. 20 und SJZ 1936 S. 281.

120) S. 46.

121) aaO No. 41, der dort auch auf Dalimier verweist.

122) StuW 1966, Sp. 323, HdF S. 100.

123) StuW 1966, Sp. 340.

Bühler[124] für ein solches Gericht vorschweben.

Dem Argument Spitalers[125], eine internationale Schiedsgerichtsbarkeit böte keine besondere Gewähr der sicheren Findung des richtigen Rechts, dürfte auch durch die Entwicklung der letzten Dekade eine Basis genommen sein: Das OECD-MA hat so stark auf die Fassung neuer Abkommen eingewirkt, daß bei der gemeinsamen Auslegung der Vertragsstaaten nur noch sehr formal von "authentischer" Interpretation gesprochen werden kann. Zu einer authentischen Auslegung schiene der Steuerausschuß der OECD oft mindestens in gleicher Weise geeignet. Der OECD-Kommentar[126] sieht auch die "naheliegende Möglichkeit, den Steuerausschuß um ein Gutachten über die eigentliche Bedeutung der Bestimmungen zu ersuchen, wenn in bestimmten Punkten besondere Auslegungsschwierigkeiten entstehen". Vom Gutachten zum Urteil ist es kein weiter Weg![127]

Diesen Weg zeichnet der EWG-Vorentwurf vor, wo in Art. 25 Abs. 4ff. statt der von Fall zu Fall im OECD-MA vorgesehenen Kommission aus Regierungsvertretern eine supranationale Ständige Kommission vorgesehen ist. Hier findet man Bühler[128] bestätigt, der die Forderung nach einem internationalen Gerichtshof für Steuersachen zwar grundsätzlich anerkennt, ihre Erfüllung jedoch solange nicht für dringlich hält, als keine bedeutsamen Kollektivab-

---

124) IFA-Cahiers XX S. 77.

125) IFA-Cahiers XLII aaO.

126) Anm. 9 zu Art. 25 (S. 201).

127) Widmer, S. 277, schlägt einen Übergang vor: Die Vertragsstaaten sollen an das Gutachten des OECD-Fiskalausschusses gebunden sein, wenn sie dies vereinbart haben.

128) Prinzipien S. 42; noch nicht so weitgehend in IFA-Cahiers XX S. 77f.

Kommission mit betraut seien, deren Auslegung und Weiterbildung das wichtigste Ziel der Rechtsprechung eines solchen Spezialgerichts wäre[129].

Der "Ständige Ausschuß der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen" baut zwar auf der Verständigung der Exekutiven auf und ist ihr gegenüber subsidiär. Da er jedoch endgültig entscheiden kann[130], mindestens als übergeordnete Schlichtungsstelle akzeptiert ist[131], die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung zu überwachen hat[132], der Steuerpflichtige mehr als bisher am Verfahren beteiligt wird[133] und ein echtes Rechtsmittel zur Verfügung erhält[134], muß man zu dem Schluß kommen, daß der Ständige Ausschuß einer Gerichtsinstanz näher steht als einer behördlichen Verständigung. Wenn auch die Mitglieder des Ausschusses keine Richterfunktion haben sollen[135], die Entscheidungen keine gerichtlichen Entscheidungen darstellen[136] und den Wünschen der Kommission nach einer supranationalen Revisionsinstanz nicht entsprochen wurde[137], werden diese Nachteile gegenüber einer wirklichen gerichtlichen Instanz doch durch den Vorteil ausgeglichen, daß der Ständige Ausschuß durch seinen Beschluß bei Lücken das Abkommen ergänzen kann[138], wozu ein internationales Gericht nicht in der Lage wäre[139].

---

129) s. a. OECD-Kommentar Anm. 10 zu Art. 25 (S. 202) und Mersmann, StuW 1964, Sp. 513.

130) Art. 25 Abs. 5 EWG-Vorentwurf.

131) Regul V B/2 Anm. 8 zu Art. 25 EWG-Vorentwurf.

132) ders. aaO.

133) ders. aaO Anm. 7.

134) ders. aaO Anm. 9.

135) ders. aaO Anm. 8

136) Regul aaO.

137) ders. Anm. 11 aaO.

138) s. Art.25 Abs. 6 und 7 EWG-Vorentwurf:"..Vereinbarunge

139) s. u. S. 131f.

II. Auslegungsgrundsätze

Auslegung von Rechtsvorschriften bedeutet materiell die Erfassung ihres Sinns[140], ihr Ergebnis besteht in der Angabe des Inhalts der Rechtsbegriffe durch Definition (Anführung von Begriffsmerkmalen) und Enumeration (Vorführung von Fallgruppen oder einzelnen Fällen, die dem Rechtsbegriff zu subsumieren sind)[141].

Für den Steuerfachmann bezeichnet Spitaler[142] die geistige Aneignung der Auslegungslehre als die gedankliche Hauptarbeit, der er zwei Fünftel seines (nicht mehr erschienenen) Lehrbuchs des Steuerrechts widmen wollte.

Besondere Schwierigkeiten für die Auslegung der DBA ergeben sich einmal daraus, daß die Begriffe der Abkommen nicht so scharf gefaßt sein können wie im innerstaatlichen Recht, so daß weit größere Bereiche als bei diesem der Konkretisierung im Wege der Auslegung bedürfen[143]. Eine weitere Komplizierung erfährt die Auslegung der DBA gegenüber der Auslegung des innerstaatlichen Rechts durch die Mehrgleisigkeit als Rechtsquelle, völkerrechtlicher Vertrag einerseits, zwei interne Steuergesetze andererseits[144]. In diesem Spannungsfeld zwischen den verschiedenen Rechtsbereichen[145] - Völkerrecht und zwei Landesrechten - spielt sich die

---

140) Engisch S. 71.

141) ders. S. 70.

142) StbJb 1956/57 S. 110.

143) Debatin AWD 1969 S. 479.

144) s. o. S. 33

145) Flick IWB Gr. 2 F. 3 S. 83; s. a. Korn-Dietz Vorb. S. 62.

Auslegung der DBA ab. In diesem Spannungsdreieck liegt auch die für die Qualifikation relevante Frage nach der für die Auslegung der Begriffe der Kollisionsnorm zuständigen Rechtsordnung: die lex contractus - die Rechtsordnung, die der völkerrechtliche Vertrag selbst geschaffen hat - die lex fori als lex fontis - die Rechtsordnung des Quellenstaats - oder als lex domicilii - die Rechtsordnung des Wohnsitzstaats -.

Diese letztere Unterscheidung kann vorläufig außer Betracht bleiben, da beide "leges fororum" im Hinblick auf die Auslegung grundsätzlich gleichwertig sind[146], nur bei verbleibenden Konflikten müssen jenseits der Auslegung Gesichtspunkte gefunden werden, die einer Rechtsordnung den Vorrang einräumen[147]. Hier soll zunächst auf die Frage der Vorrangigkeit der lex contractus oder der lex fori (1.), dann auf den Inhalt der unmittelbaren Auslegung der DBA auf völkerrechtlicher Grundlage (2.) und auf die mittelbare durch Landesrecht (3.) eingegangen werden.

1.) Völkerrechtliche und landesrechtliche Auslegung der DBA

a) Die grundsätzliche Rangfolge der zur Auslegung berufenen Rechtsordnungen

Bei der Schaffung des völkerrechtlichen Vertrages mußten sich die Vertragspartner von den Besonderheiten ihrer

---

146) Weber IWB F. 3 Gr. 2 S. 119; Spitaler IFA-Cahiers XLII S. 170.

147) s. u. S. 137 .

materiellen Steuerrechte soweit freimachen, daß sie zum Ausgleich dieser Rechte gelangen konnten[148]. Die ihnen gestellte Aufgabe war von derjenigen des Schöpfers eines allgemeinen internationalen Steuerrechts nur quantitativ verschieden[149]. Ist der Vertragstext unklar, so sind auftauchende Schwierigkeiten in erster Linie nach den üblichen Auslegungsregeln des Völkerrechts zu beseitigen[150]. Darin besteht Einigkeit, daß nicht der Wille eines Partners, sondern der gemeinsame Wille aller Kontrahenten für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge von Bedeutung ist[151]. Zieht man von vornherein nur eines der Rechte heran, ist dies "reine Willkür und ein grober logischer Fehler", weil doch die von den Vertragspartnern geschaffene Vertragsnorm ihrer Natur nach gemeinsames Recht schaffen soll, das natürlich nicht im Wege der einseitigen, vom Steuerrecht des anderen Vertragspartners unabhängigen Auslegung festgestellt werden kann[152].

Wenn dagegen immer wieder von einer "grundsätzlichen"[153] Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts gesprochen wird, liegt dies in erster Linie am Rechtscharakter der DBA als innerstaatlicher Gesetze. Er hat die Finanzverwaltungen und Gerichte den bequemeren Weg wählen lassen. Die Umschaffung der völkerrechtlichen Vereinbarung in ein innerstaatliches Gesetz gibt ihr nur die Verbindlichkeit des Gesetzes des jeweiligen Staates, braucht jedoch nicht die Auslegung zu beeinflussen; diese wird nach wie vor entscheidend durch die in der zwischenstaatlichen

---

148) Spitaler, DB-Problem S. 561; StuW 1950 Sp. 810.

149) ders. DB-Problem S. 561f.; StuW 1950 aaO.

150) Lenz S. 307.

151) Bernhardt S. 34 mit den dort in Fßn. 188 Genannten.

152) Spitaler DB-Problem S. 562 und StuW 1950 aaO.

153) s. BFH U. v. 20.1.1959 Bd. 68, 340, 344, 347 = BStBl. III, 133, 134; Watzke-Pollak-Philipp S. 18; Heining-Timbart S. 61 bzw. 263; Flick, Felix S. 153; vgl. dazu Debatin aaO S. 483.

Vereinbarung liegende Quelle beeinflußt[154]. Auf gleicher Linie liegen die Angriffe gegen das "Primat des Völkerrechts" unter Zuhilfenahme der Transformationslehre[155]. Selbst wenn das Völkerrecht sich nur an Staaten als solche richtete, der Staatsbürger erhält durch das Völkerrecht eben doch Ansprüche, "insoweit es durch Gesetz oder Gewohnheitsrecht in Landesrecht umgewändelt worden ist"[156]. H a t das Landesrecht aber einmal eine völkerrechtliche Willenserklärung zu seiner eigenen gemacht und ist in dieser Materie zurückgetreten, dann ist nicht einzusehen, daß die Norm nun den Sinn wechseln sollte. Auslegen heißt aber, den Sinn der Rechtsvorschriften zu erfassen[157], und der ist hier eben ein völkerrechtlicher.

Die Suggestivkraft der lex fori im IPR hat auch auf das IStR übergegriffen. Bühler[158] verweist mit Recht auf die Parallele in diesem Rechtskreis. Dies verbindet sich hier leicht mit der "Suggestionswirkung des bedenklichen Auslegungsgrundsatzes 'in dubio pro fisco'"[159].

Unterstützt wurde diese Haltung von der erwähnten[160] angloamerikanischen Auslegungshilfsklausel[161], die

---

154) Flick, IWB F. 3 Gr. 2 S. 85; Teichner S. 149; s. o. S.

155) Becker StuW 1939 Sp. 760 mit Bezugnahme auf RFH Bd.21, 6

156) RFH Bd. 21, 68; s. a. Bühler, ZaöRV 1958 (Bd.19) S. 692.

157) s. o. S. 49 mit Anm. 14o)

158) IStR u. IPR S. 46.

159) Spitaler, DB-Probleme S. 566.

160) s. o. S. 3o

161) dieser Begriff (s. Debatin aaO: "Auslegungshilfe") wurde der Subsidiarität wegen gewählt. In der französisch- und englischsprachigen Literatur spricht man von "renvoi"-Klausel, was aber nicht sehr präzise scheint, da der "conflit de renvoi" alternativ zum "conflit de qualification" steht (s. Rigaux S. 15f.): Beim letzteren ist die Regel gleich, die Auslegung verschieden, beim ersteren die Regel verschieden, was bei DBA, Staatsverträgen überhaupt, ja nie der Fall ist.

inzwischen in Art. 3 Abs. 2 der beiden OECD-MA in folgender Fassung Eingang gefunden hat:

"Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind"

Diese Formel verankert an und für sich nicht das lex-fori-Prinzip in den DBA, sie stellt im Gegenteil den Zusammenhang des Abkommens voran. Als subsidiär[162] wäre die Auslegungshilfsklausel aber überflüssig gewesen; wenn andere Auslegungsgrundsätze erschöpft sind, wird jeder Staat letzten Endes sein eigenes internes Steuerrecht heranziehen[163]. Dies liegt in der Natur der Sache[164] und hatte sich schon in weitem Umfang auf Grund der DBA der Zwischenkriegszeit eingebürgert, die die Klausel nicht enthielten[165].

Die somit an und für sich überflüssige Klausel mußte nach der Effektivitätsregel ("interpretatio fienda est, ut res magis valeat quam pereat") zu Mißverständnissen führen. Sie ist so formuliert, daß die völkerrechtliche Auslegung, auf der das Schwergewicht hätte liegen sollen, nur mit den farblosen Worten "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert" angesprochen ist. Diese sprachliche Fassung dreht das Verhältnis von Regel zu Ausnahme dem ersten Anschein nach um. Denn grundsätzlich h a t jeder Ausdruck eben nicht die Bedeutung, die ihm die lex fori beilegt, sondern diejenige, die sich aus der Begriffswelt des Vertrages selbst ergibt, die der lex

---

162) s. dazu BTDrs. VI 16; J. Cl. Int. Fasc. 353 S. 13; IFA-Resolutionen 1960 bei Strobl AWD 1960 S. 279.

163) Lenz S. 310.

164) Sandström S. 43.

165) s. Rosendorff, SJZ 1936 S. 278; Sandström aaO.

Commentary. Klarheit hätte man schon dadurch schaffen können, daß man hinter das Wort "...hat" ein "nur" eingefügt hätte. Dann wäre es deutlicher geworden, daß die Auslegung lediglich subsidiär auf die lex fori zurückgreifen darf.

Um den Sinn der Auslegungshilfsklausel zu verstehen, muß man auf ihren angloamerikanischen Ursprung[166] zurückgehen. Die USA und das Vereinigte Königreich schließen ihre Verträge in weitgehend einförmiger Weise[167] in enger Anlehnung an das nationale Außensteuerrecht und das interne Steuerrecht ab. Die an und für sich dann näherliegende Klausel, der Vertrag sei ausschließlich nach dem Recht desjenigen Vertragsstaates auszulegen, dessen Formulierungen den Vertrag prägen[168], konnte man als offenkundige Durchbrechung des Gleichheitssatzes im Völkerrecht[169] dem Vertragspartner nicht zumuten. So hat man einen dezenteren Weg gewählt, der "durch die Hintertür" das Gewicht der Auslegung zugunsten der lex fori verschiebt mit der für den Steuerpflichtigen nachteiligen Wirkung, daß sich die Vertragsauslegung in einem unsicheren Bereich zwischen drei Rechtsordnungen abspielt. Wegen dieser Nationalisierung des Vertragsrechts ist schon hier van Themaat[170] recht zu geben, der die Klausel für einen Rückschritt hält.

---

166) s. o. S.30 Anm. 28)

167) s. Flick bei Felix S. 160 und Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 167.

168) dieser Gedanke klingt bei Flick (aaO und IWB F. 3 Gr. 2 S. 86) an; s. u. S. 83

169) s. Bernhardt S. 146.

170) IFA-Cahiers III S. 20, zit. nach Flick, Felix S. 163 mit Anm. 79.

Spitaler[171] hält noch 1950 "ganz offenkundig für unrichtig", daß der Vertrag in jedem der beiden Staaten nach der lex fori auszulegen sei. 10 Jahre später hat er auch diese Meinung allem Anschein nach nicht mehr aufrechterhalten: Auf dem IFA-Kongreß 1960[172] schien ihm der Rechtssicherheit der bessere Dienst erwiesen zu sein, wenn man die Bestimmung treffe, daß die lex fori zum Zuge kommen solle, soweit dies das Abkommen nicht ausschließt. Die Begründung dafür, daß die Anwendung des Abkommens durch die Auslegungshilfsklausel sicherer werde, unterblieb. Sie ist auch schwer zu finden: Jeder mit dem Abkommen befaßte Steuerpflichtige hat es von vornherein mit drei Steuerrechtsordnungen zu tun: Der seines Wohnsitzes, der des Quellenstaats der Einkünfte und der des DBA. Die Aussage des DBA, wenn es selbst seine Begriffe nicht definiere, würden es die beiden nationalen Rechtsordnungen tun, kann die Rechtssicherheit nur in der Weise erhöhen, daß zwei präziser gefaßte Rechtsordnungen den Begriff besser erfassen als nur eine einzige, aber unscharfe. Doch jede Verschiebung der Auslegungslast auf die nationalen Rechte verhindert eine schärfere Begriffsbildung im IStR[173], das "zögernde Vorantasten der Rechtsprechung"[174]. Im Gegensatz zu den nationalen Steuerrechten, die im Rahmen der jeweiligen Gesamtrechtsordnung einen vergleichsweise dynamischen Charakter haben, könnte das IStR bald zu relativ stabilen Grundsätzen finden, da es nur einen kleinen Kreis von Rechtsfragen umfaßt. Der Interessenwiderstreit der Partnerstaaten würde die der Rechtssicherheit schädliche wirtschaftliche Betrachtensweise einschränken[175]. Der Rechtssicherheit würde also auf

---

171) StuW 1950, Sp. 810.

172) IFA-Cahiers XLII S. 166.

173) s. Ahlm S. 261.

174) Debatin AWD 1969 aaO.

175) s. Bühler, Prinzipien S. 160.

die Dauer mehr durch eine allmähliche Befreundung mit der lex contractus als mit einem allzu leichtfertigen Liebäugeln mit der jeweiligen lex fori gedient sein.

Der einzige Rechtfertigungsversuch der Auslegungshilfsklausel durch Spitaler ist daher sehr kurzsichtig. Andere Argumente zielen darauf hin, das Recht des den Vertrag anwendenden Staates sei eben demjenigen des jeweiligen Partnerstaates vorzuziehen[176]. Sie beruhen auf der irrtümlichen Vorstellung, daß es auch bei DBA eine Alternative lex fori - lex causae gäbe, obwohl hier doch jede lex fori in jedem Fall zugleich lex causae darstellt[177].

Gegen die wenigen Stimmen zugunsten der auf die lex fori verweisenden Auslegungsklausel häufen sich die Stimmen gegen sie. Bühler[178] nennt die Klausel "keine Lösung und nicht einmal ein Lösungsversuch" des Qualifikationsproblems und spricht von einer "naiven Art der Behandlung der Sache". Bei der erwähnten[179] Anführung der Parallele im IPR übersieht Bühler, daß die lex-fori-Theorie bei Staatsverträgen im IPR ja nie geherrscht hat[180], daß sie vielmehr nur im nationalen Außenprivatrecht von der Praxis befolgt, von der Lehre mehr und mehr verdrängt wird. Das IStR geht also über die "bequeme Anwendung der lex fori"[181] im IPR noch hinaus.

Herzfeld[182] nimmt die Regelungen der Doppelbesteuerung von der Qualifikation nach der lex fori aus. Soweit

---

176) s. Ahlm S. 262, W. Arendt, StuW 1959 Sp. 389.

177) s. o. S. 2o

178) IStR u. IPR S. 46.

179) s. o. S. 52

180) s. o. S. 9ff.

181) Bühler aaO.

182) S. 460.

irgend möglich sei durch Auslegung ein e i n h e i t l i c h e r Begriff zu finden[183]. Im international anerkannten Grundsatz der einheitlichen Auslegung der Vereinbarungen der beiden Partner sieht auch Flick[184] einen völkerrechtlichen Grundsatz, der oft übersehen werde, für die Anwendung der DBA aber außerordentliche Bedeutung habe. Das Prinzip der einheitlichen Auslegung fordere eine möglichst weitgehende Auslegung aus dem DBA selbst. Auch nach Heining[185] muß jeder Vertragsbestimmung wesensmäßig ein eindeutiger, für beide Vertragsstaaten gleicher Inhalt zugeordnet werden. Die gleiche Ansicht findet sich bei Niboyet[186], auch für die DBA[187].

Weber[188] hält es dagegen für sehr zweifelhaft, ob es den von Flick angenommenen Grundsatz der Einheitlichkeit der Auslegung gebe. Er begründet dies mit dem Bestehen der Auslegungshilfsklausel und innerstaatlicher Rechtsvorschriften zur Beseitigung der trotz DBA verbleibenden Doppelbesteuerung, der Grundsatz der einheitlichen Auslegung sei im übrigen ohne einen internationalen Gerichtshof kaum durchzusetzen[189]. Die Argumente gehen jedoch fehl: Ein internationaler Gerichtshof wird seit Jahrzehnten immer wieder gefordert[190], die Auslegungshilfsklausel und die innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung trotz DBA verbleibender Doppelbe-

---

183) ders. S. 467f.; s. a. Debatin aaO und Teichner S. 149.

184) in Felix S. 157f. und IWB F. 3 Gr. 2 S. 85f.

185) StuW 1964, Sp. 462.

186) s. o. S. 9f.

187) Niboyet, Traité IV S. 183 mit Fßn. 1)

188) IWB F. 3 Gr. 2 S. 119.

189) Weber aaO.

190) s. o. S. 45ff.

stellungen befassen sich eben mit den Ausnahmen, wo der Grundsatz der Einheitlichkeit der Auslegung nicht beachtet werden konnte. Im übrigen gibt Weber mit dem Hinweis darauf, daß praktisch im Wege des Verständigungsverfahrens eine möglichst einheitliche Auslegung angestrebt werde[191], doch mittelbar die Existenz des Prinzips zu; das gleiche gilt für seine Auffassung[192], Vorschriften verschiedener DBA, mit denen zweifelsfrei dasselbe gemeint sei, seien selbstverständlich nach denselben Grundsätzen auszulegen. Hier muß Weber doch den logischen Schluß de maiore ad minus zulassen, daß das, was für verschiedene DBA gelte, erst recht für das gleiche DBA gelten muß.

Wengler nimmt stillschweigend hin, daß "selbst den durch Vertrag festgelegten Begriffen in der Praxis leicht ein verschiedener Sinn beigelegt wird, obwohl man doch davon ausgeht, daß diese Begriffe in den beiden Ländern vollkommen übereinstimmen"[193]; mit der Verwendung eines Begriffs im Vertrage sei seine einheitliche Auslegung noch keineswegs gesichert, daran könne selbst der Grundsatz nichts ändern, daß Verträge "anders ausgelegt" werden müßten wie Staatsgesetze[194].

In Frankreich stellte man sich noch 1955 die Frage[195], ob die in zwei DBA (mit Großbritannien und Kanada) enthaltenen Auslegungshilfsklauseln bei anderen Abkommen

---

191) Weber aaO.

192) Weber aaO S. 120.

193) Wengler S. 2.

194) ders. S. 10.

195) J. Cl. Int. Fasc. 353 S. 13 (anonym, 1955).

zur Analogie oder zum Umkehrschluß Anlaß geben würden, und entscheidet sich für das letztere[196], weil der Vertrag der Ausdruck des gemeinsamen Willens der beiden Parteien sei. Die Vorstellungen der Verhandlungspartner müßten als übereinstimmend gelten. Es sei daher mangels einer ausdrücklichen Klausel nicht zu schließen, daß irgendeine Bestimmung auf zwei verschiedene Weisen durch die jeweils zuständigen Verwaltungs- oder Gerichtsorgane ausgelegt werden könnten[197].

Nach Udina kann man im IStR im Gegensatz zum IPR nicht von einer allgemeinen Anwendung der lex fori sprechen[198]. Der Konflikt zwischen internem und internationalem Recht sei zugunsten des letzteren zu entscheiden, wobei eine Funktion sehr ähnlich der Rabelschen Theorie im IPR zu erfüllen sei[199], die Bedeutung der betreffenden Ausdrücke auf der Basis der Einförmigkeit zu bestimmen, die auf einer vergleichenden Prüfung der verschiedenen Rechtsordnungen beruhe[200].

Widmer[201] lehnt die Verweisung auf die lex fori mit Spitalers[202] früherem Argument ab: Der Vertragsstaat verbinde sich mit dem anderen, um gemeinsam Grenzen des nationalen Steuerrechts nicht mehr durch nationale einseitige Normen, sondern durch gemeinsames Recht aufzustellen, das unabhängig von den Steuerrechten der beteiligten Staaten auszulegen sei. Auch die praktischen Auswirkungen würden zeigen, daß die Verweisung auf das

---

196) J. Cl. Int. aaO.

197) J. Cl. Int. aaO S. 14, am Schluß jedoch: "Il s'agit, néanmoins, d'un point qui peut prêter à controverse."

198) Udina S. 71.

199) s. o. S. 7f.

200) Udina aaO mit Fßn. 2)

201) S. 273.

202) DB-Problem S. 562; StuW 1950 Sp. 810.

interne Recht ein ungeeignetes Auslegungsmittel sei; in der Schweiz würde die Auslegung verschieden sein, je nachdem, ob eidgenössisches Recht oder das Recht des einen oder anderen Kantons betroffen werde[203) 204)].

Dem verwandt ist das Vorbringen von Fritsch[205)], die Verweisung auf die lex fori könne zu Zweifeln führen, wo die verschiedenen Zweige der lex fori - etwa Zivil- und Steuerrecht - den Sachverhalt verschieden einordnen. Diese Schwierigkeit besteht jedoch nicht mehr nach dem OECD-MA, da dessen Auslegungshilfsklausel ausdrücklich auf das Steuerrecht deutet, was auch zuvor schon die Praxis war[206)].

Wiederholt begegnet man Widmers[207)] weiterem Argument gegen die lex fori, durch die Änderung der internen Gesetzgebung, die ein Abkommen nicht ausschließen könne, würde auch die Auslegung des Abkommens beeinflußt und damit die Interessen des anderen Vertragsstaates berührt, was zweifellos nicht angängig sei. Von der Kritik verschont bleibt dabei die Anwendung der lex fontis, die fast alle Abkommen etwa für die Qualifikation des unbeweglichen Vermögens vorsehen, obwohl dieses Argument sie ebenso trifft. Wenn Art. 10 Abs. 3 OECD-MA etwa Dividenden u.a. definiert mit "aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünften, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind", so steht es dem Quellenstaat offen, die Anwendung des Abkommens zu seinen Gunsten durch innerstaatliche

---

203) Widmer aaO.

204) ähnlich im IPR Goldschmidt S. 65.

205) IFA-Cahiers XLII S. 197.

206) s. Lenz S. 311.

207) aaO.

Gesetzgebung zu ändern: Eine "Gleichstellung mit Einkünften aus Aktien" könnte er abschaffen und damit etwa Einkünfte aus GmbH-Anteilen seiner eigenen Besteuerung als Betriebsstättenstaat unterwerfen. Dieses Argument wird man jedoch durch völkerrechtliche Auslegung beseitigen können[208].

Auch eine weitere - aus dem IPR bekannte[209] - Einwendung gegen die lex fori[210] wird man bei Staatsverträgen durch Auslegung beseitigen können: Die lex fori versage bei ihr unbekannten Ausdrücken[211] und bei der sinnverschiedenen Begriffsanwendung im gleichen Abkommen[212) 213].

Ahlm hält die Auslegungshilfsklausel für "from the international point of view not very suitable"[214] und die Aufgabe dieser Bindung an das nationale Recht für wünschenswert[215].

Auch van Houtte[216] stellt die Eigenschaft der DBA als internationale Verträge in den Vordergrund, so daß aus textlichen Unklarheiten resultierende Schwierigkeiten in erster Linie nach den üblichen Auslegungsregeln des Völkerrechts zu lösen seien.

---

208) S. u. S. 86

209) Kegel S. 92ff.

210) Widmer aaO.

211) s. u. S. 81

212) Widmer aaO.

213) s. u. S. 74ff.

214) Ahlm IFA-Cahiers XLII S. 261.

215) ders. S. 266.

216) S. 9 und S. 45.

Das häufigste Argument gegen die lex-fori-Auslegung[217] liefert freilich das praktische Ergebnis, der Qualifikationskonflikt: Beide Vertragsstaaten können das DBA formell richtig auslegen, die erwünschte Beseitigung der Doppelbesteuerung unterbleibt dennoch.

Mit dieser Möglichkeit muß man sich die Frage stellen, ob es überhaupt d a s Abkommen gibt. Soweit die Ausfüllung der Begriffe des DBA den nationalen Rechten vorbehalten ist, bleibt d a s Abkommen ein blutleeres Gebilde, verbindlich sind vielmehr die Verpflichtungen mit dem ihnen an Konfliktspunkten durch das jeweilige Landesrecht gegebenen Inhalt. Zwar sieht das DBA oft von vornherein für jeden der beiden Partner unterschiedliche Verpflichtungen vor. Doch ergibt sich dann der Inhalt der Verpflichtungen unmittelbar aus dem Abkommen. Im vorliegenden Fall der subsidiären Heranziehung der lex fori leiten sie sich jedoch aus zwei verschiedenen Rechtsbereichen außerhalb des formellen Abkommens her.

Dies wird besonders deutlich bei den Enumerationskonflikten, wozu Wengler[218] etwa den Fall zählt, daß zu den "Einkünften aus Kapitalvermögen" auf der einen Seite im nationalen Recht die Kuxe mitgezählt sind, auf der anderen Seite nicht. Somit gibt es zum ersten das formelle Abkommen, das lediglich von "Einkünften aus Kapitalvermögen" spricht, sodann das (materielle) Abkommen des Staates A, das hier "Einkünfte aus 1.) ..., 2.) ..., ..., 11.) bergrechtlichen Gesellschaften (Kuxe)" beinhaltet und dasjenige des Staates B, welches in dem entsprechenden Artikel nur "Einkünfte aus 1.) ... bis 10.) ..." umfaßt.

---

217) s. Flick, Felix S. 158, Reuvers S. 232 und andere.

218) S. 12.

Wenn somit auch dem Buchstaben nach nur ein Abkommen vorliegt, werden vom Inhalt her doch beide Parteien in unterschiedlicher Weise zur Beschränkung ihres jeweiligen Besteuerungsrechtes verpflichtet. Die Verpflichtungen stimmen freilich weitgehend überein, nämlich soweit der Inhalt des Abkommens völkerrechtlich gegeben ist oder, wenn dies nicht der Fall ist, sich aus materiell gleichen Vorschriften der beiden nationalen Rechtsordnungen ergibt. Im übrigen aber weichen die Verpflichtungen beider Parteien voneinander ab, ohne daß dies im Abkommen ausdrücklich vorgesehen wäre. Die Legitimation einer solchen im Recht stets unerwünschten Divergenz von Form und Inhalt(en) wurde durch die Auslegungshilfsklausel zu Gunsten der lex fori gefördert.

Die Abkommen gebrauchen oft Ausdrücke, die dem innerstaatlichen Steuerrecht beider Vertragspartner unbekannt sind, z.B. "Lizenzgebühren", "Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen" usw. Es ist selbstverständlich und wird nicht bestritten, daß diese Begriffe ausschließlich nach der Rechtsordnung des DBA auszulegen sind. Eine subsidiäre Rechtsordnung für die Auslegung steht dann gar nicht zur Verfügung. Zwar verfahren die Vertragsstaaten bei der Definition dieser Begriffe meist behutsamer als bei den Ausdrücken, die zugleich im innerstaatlichen Recht vorkommen; dennoch bleibt eine logische Lücke zu dem Schluß, daß alle Ausdrücke, die im Abkommen vorkommen, ausschließlich aus dessen Rechtsordnung, alle Ausdrücke, die in den nationalen Steuerrechten ein (mehr oder weniger zutreffendes) Pendant haben, subsidiär nach den nationalen Rechtsordnungen auszulegen seien. Noch vor dem Prinzip der (horizontal) einheitlichen Auslegung, das Flick u.a. [219] fordern, sollte man ein Prinzip der vertikal einheitlichen Auslegung anerkennen,

---

219) s. o. S. 57

nämlich daß alle Begriffe desselben DBA nach denselben Grundsätzen auszulegen seien. Eine vertikal einheitliche Auslegung läßt freilich kaum noch einen Raum für eine Auslegung nach Landesrecht. Zumindest führt sie dazu, daß das Landesrecht an der völkerrechtlichen Norm zu messen ist und nicht umgekehrt.

Als Ergebnis bleibt hier festzuhalten, daß in dem Spannungsdreieck der Auslegung nach Völkerrecht oder nach einem der beiden Landesrechte die erstere vorzugehen hat, die letztere subsidiär ist. Somit ist Debatin[220] mit seiner Kritik des BFH-Urteils[221] recht zu geben, wenn es in dessen Begründung heißt: "Dieser Begriff[222] ist weder im schweizerischen noch im deutschen Recht enthalten und muß daher in erster Linie im Sinne des DBAS ausgelegt werden." Der BFH nimmt hier also die beiden Fußpunkte des Spannungsdreiecks, die nationalen Rechtsordnungen, als vorrangig, die Rechtsordnung des DBA als subsidiär an. Diesen falschen Ausgangspunkt[223] baut Jacob[224] in seiner Kritik des Urteils noch aus, indem er den Begriff des "Unternehmens" i.S. des Umsatzsteuergesetzes auf das DBA übertragen will. Das ist umso bedenklicher, als die Umsatzsteuer nie Gegenstand eines DBA ist, ihre Begriffe so nach der Auslegungshilfsklausel des OECD-MA nicht einmal subsidiär zur Auslegung herangezogen werden könnten.

b) Die Grenze zwischen völkerrechtlicher und landesrechtlicher Auslegung

Das Problem der "Auslegung der Auslegungshilfsklausel" beinhaltet die Kernfrage, wo die Grenze zwischen völ-

---

220) AWD 1969 S. 483.

221) U. v. 5.3.69 I R 205/67 = Bd. 95, 171 = BStBl. II S. 325

222) gemeint "Beteiligung an einem gesellschaftlichen Unternehmen" i. S. des Art. 3 Abs. 4 DBAS.

223) s. dazu o. S. 51ff.

224) AWD 1970 S. 66.

kerrechtlicher und landesrechtlicher Auslegung zu ziehen ist, wann die Rückverweisung auf die beiden nationalen Rechte einsetzt, wofür E. Arendt[225] vertragliche Regeln fordert. Die Frage läßt sich anders, Art. 3 Abs. 2 der OECD-MA gemäß, dahin formulieren, wie der Begriff "Auslegung aus dem Zusammenhang" auszulegen ist.

Geht man von dem angloamerikanischen Ursprung "unless the context otherwise requires" aus, kann die völkerrechtliche Auslegung schon da enden, wo der logische Wortsinn endet[226], für eine völkerrechtliche systematische, teleologische oder historische Auslegung wäre dann kein Platz mehr. Damit wäre jedoch der Sinn der Klausel, der ihr vereinzelt sogar im angloamerikanischen Rechtskreis zugeordnet wird[227], die lex fori nur subsidiär zur Geltung kommen zu lassen, soweit eingeengt, daß sie selbst fragwürdig würde. Allen Ausdrücken, die dem nationalen Steuerrecht des einen Staates unbekannt wären, würde dann kein Sinn beigelegt werden können. Gerade in den Verträgen mit den angloamerikanischen Staaten wird es für die Partner aber oft vorkommen, daß die wörtliche (wie die aus dem eigenen Recht hergeleitete) Auslegung kein Ergebnis bringt. Es ist "context" hier daher in einem weiteren Sinne aufzufassen, nämlich wie de Visscher[228] es formuliert: "... toutes les dispositions du traité avec lesquelles la clause à interpréter se trouve dans un lien d'enchaînement d'idées, qu'il s'agisse d'une

---

225) IFA-Cahiers XLII S. 253.

226) s. die Entscheidung des StIG bei Bernhards S. 59: "... words must be interpreted in the sense which they would have normally in their context..."; Black's Law Dictionary unter "context": "those parts of the text which immediately precede or follow it".

227) s. die von Flick bei Felix, S. 163 und in den Anmerkungen 80f. dort Genannten.

228) zit. nach Bernhardt S. 69 Anm. 338): Varia Juris Gentium S. 384.

phrase, d'une autre clause ou du traité tout entier."

Bernhardt[229] unterscheidet den "weiteren Zusammenhang" als den "Vertrag in seiner Gesamtheit, die Interdependenz aller seiner Einzelbestimmungen und die sich daraus ergebenden Grundgedanken" vom "engeren Zusammenhang" als der "engen räumlichen und sachlichen Nachbarschaft zu anderen Vorschriften". Diese letztere Definition, die also - im Gegensatz zu der vorgenannten engsten anglo-amerikanischen Auffassung von "context" - auch den inneren Zusammenhang berücksichtigt, dürfte als Mindesterfordernis der völkerrechtlichen Auslegung von DBA gelten.

Wünschenswert ist jedoch eine Auslegung "aus der ganzen Breite der dafür maßgebenden Gesichtspunkte"[230], so daß die Auslegung nach der lex fori "only in the very last instance, if it really becomes apparent that any reference to the meaning cannot be helpful"[231], nur als "ultima ratio"[232], als letzter Notbehelf bleibt.

In diesem letzteren Sinne, der dem "weiteren Zusammenhang" Bernhardts entspricht, soll hier die Grenze zwischen völkerrechtlicher und landesrechtlicher Auslegung gezogen werden. Im Ergebnis kommt dies mit H. Vogels[233] brauchbarer Abgrenzung gleich, eine Auslegung der im DBA verwandten Begriffe aus dem Abkommen selbst helfe da nicht weiter, wo das Abkommen bewußt auf eine erschöpfende Definition verzichte. Ebenso trifft es sich mit dem oben[234] geforderten Prinzip der vertikal einheitlichen Auslegung am ehesten.

---

229) S. 69; anders freilich S. 91, wo er die "Grundgedanken" neben dem "Zusammenhang" aufführt.

230) Debatin aaO S. 482.

231) Reuvers S. 332.

232) Debatin aaO S. 480.

233) DB 1959 S. 36.

234) S. 63f.

Ob freilich der "Zusammenhang" des DBA erfordert, daß a l l e Doppelbesteuerungen beseitigt werden sollen und bei Verbleib einer Doppelbesteuerung einer der beiden Staaten von der innerstaatlichen Beurteilung abgehen müsse[235], kann man im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte der Auslegungshilfsklausel anzweifeln. Man käme damit zu dem hier zu weit führenden Ergebnis, daß nur gemeinsames Landesrecht subsidiär herangezogen werden könnte, eine Auffassung, die freilich im IPR ihre Parallele hat[236].

2.) Die völkerrechtliche (unmittelbare) Auslegung der DBA

Gegenstand der Auslegung ist der "im Gesetz objektivierte Wille des Gesetzgebers", der durch grammatische, systematische, teleologische und historische Auslegung erforscht wird[237]. Diese Grundstruktur der Auslegungsmethoden kann man auch auf die DBA anwenden, wobei freilich dem zweiseitigen Vertragscharakter gemäß subjektive Akzente stärker hervortreten müssen[238].

a) Die wörtliche Auslegung

aa) Auslegung aus dem Vertragstext

Als unbestrittene Selbstverständlichkeit steht am Anfang jeder Vertragsauslegung zumindest als Ausgangspunkt der Vertragstext[239]. Dabei sind grundsätzlich, auch wenn dies nicht im Abkommen niedergelegt ist, die Fassungen in den Vertragssprachen beider Partner gleichwertig, so

---

235) so Philipp S. 248.

236) s. o. S.11 mit Anm.51)

237) s. BVfG Bd. 11, 126, 129.

238) s. Bernhardt S. 22.

239) Bernhardt S. 58.

daß in Zweifelsfällen die fremdsprachige Fassung herangezogen werden kann[240]. Bisweilen werden allerdings die Originalabkommen nur in einer Sprache gefaßt, so daß die Fassung in der anderen eine "mehr oder weniger gelungene Übersetzung" darstellt und nur als Anweisung betrachtet werden kann[241].

Ist der Text in Abkommen und Schlußprotokoll gespalten, so hat der Text des ersteren voranzugehen[242]. Dies gilt freilich nicht bei authentischen Interpretationsklauseln, die dem Abkommenstext selbst erst den Inhalt geben[243].

Die authentische Auslegung hat sich zunehmend in den Hauptvertrag selbst durch umfangreiche Definitionen und Heranziehung von enumerativen Fallgruppen verlagert und erweitert[244]. Diese Entwicklung hat mit dem OECD-MA einen vorläufigen Abschluß gefunden[245], die folgenden Abkommen haben nur selten zusätzliche Definitionen aufgenommen. Auf dem 14. IFA-Kongreß 1960 empfahlen die Nationalberichterstatter übereinstimmend, die Zahl der vertraglichen Definitionen nicht zu erhöhen[246].

Über die Notwendigkeit und Anzahl solcher Begriffsbe-

---

240) Sandström S. 42; Watzke-Pollak-Philipp S. 18; s. auch u. S. 78f.

241) Sandström S. 41; er rechnet dazu die schwedischen DBA mit den Niederlanden, Frankreich und Ungarn, die nur in französisc her Sprache verfaßt sind; s. a. Widmer S. 274 mit Hinweis auf BGE 38 I 585 und 63 I 310.

242) Reuvers S. 232 führt dazu die Entscheidung No. 12492 des niederländischen Obersten Gerichtshofes vom 16.11.1955 an.

243) s. van Houtte S. 42.

244) s. Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 165f.

245) s. allerdings OECD-Kommentar ErbSt S. 36 und 158.

246) Lenz S. 308.

stimmungen lassen sich keine allgemeinen Regeln aufstellen, vielmehr hängt dies weitgehend von den Abweichungen der Begriffe der betroffenen nationalen Steuerrechtsordnungen voneinander ab, die (meist viel zu früh) die Lücke füllen müssen, wenn keine völkerrechtliche Auslegung gefunden wird. Schon Dorn[247] schwebte eine Einteilung der Verträge in einen Typus für systemgleiche und einen Typus für systemverschiedene Staaten vor. So wird bei DBA zwischen den Commonwealth-Ländern[248] oder Deutschland, Österreich, Luxemburg etwa ein Minimum an Definitionen ausreichen, ohne die Gefahr von Qualifikationskonflikten aufkommen zu lassen. Weichen die Steuersysteme dagegen stark voneinander ab - wie etwa zwischen Deutschland und Italien[249] - wird eine überdurchschnittlich große Anzahl von Definitionen im Vertrag notwendig sein.

Die Auslegung aus dem Wortlaut muß formstrenger sein als im internen Recht[250]. Bühler[251] entnimmt weiterhin dem Satz "pacta sunt servanda" sogar die Folgerung, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Auslegung der DBA zurückzutreten habe.

bb) Begriffsverweisungen

Eng angelehnt an die Auslegung aus dem Vertragstext ist die für beide Staaten verbindliche Auslegung aus dem internen Recht eines der Vertragsstaaten, auf das das DBA ausdrücklich verweist. Am häufigsten findet sich

---

247) S. 244.

248) s. Berg S. 194.

249) s. Geyler S. 252.

250) Bühler, Prinzipien S. 160.

251) aaO.

eine solche Begriffsverweisung bei der Umschreibung des unbeweglichen Vermögens[252]. Damit sind freilich nicht immer alle Auslegungsschwierigkeiten beseitigt, denn es kann durchaus vorkommen, daß die Lage einer Steuerquelle umstritten ist[253].

Debatin[254] verweist weiter auf die Ergänzungsdefinitionen bei der Umschreibung der Dividenden und Zinsen im OECD-MA, die die Begriffsdeutung nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates beiden Vertragspartnern für maßgeblich erklärt[255].

Diese Begriffsverweisungen auf das Recht des Belegenheits- oder Quellenstaates führen wie die Vertragsdefinitionen zu einer eindeutigen Entscheidung im Einzelfall. Im Generalbericht zum IFA-Kongreß 1960 sprach sich Lenz[256] entschieden für vermehrte Heranziehung der Begriffsverweisung aus, weil dies den am ehesten praktikablen Mittelweg darstelle zwischen eindeutiger, aber schwerfälliger Abkommensdefinition einerseits und mehrdeutiger, aber das DBA nicht belastender Bezugnahme auf die jeweilige lex fori andererseits. Umgekehrt will der Steuerausschuß der OECD[257] die Bezugnahme auf die jeweilige lex rei sitae beim unbeweglichen Vermögen durch eine "internatio-

---

252) s. etwa OECD-MA Art. 6 Abs. 2 Satz 1: "Der Ausdruck 'unbewegliches Vermögen' bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt."

253) s. Wengler S. 32ff.

254) AWD 1969 S. 481.

255) Art. 10 Abs. 3: "...Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind."; Art. 11 Abs. 3: "... Staates, aus dem sie stammen, ..."

256) S. 311.

257) OECD-Kommentar ErbSt aaO.

nale" Definition ersetzen, die sich nicht auf das innerstaatliche Recht bezieht. Damit soll jeder mögliche Qualifikationskonflikt vermieden und das Abkommen zu einem in sich geschlossenen internationalen Vertragswerk werden, das unabhängig vom innerstaatlichen Recht ausgelegt werden kann[258].

b) Auslegung aus dem Sinn und Zweck des Vertrages

Der Zweck, das Ziel einzelner Vertragsbestimmungen wie des Vertrages in seiner Gesamtheit, spielt in der theoretischen Diskussion und in der Rechtsprechung eine große Rolle[259]. Über den Grundsatz, daß der Vertragszweck zu beachten ist, besteht Einigkeit, er muß allerdings regelmäßig im Vertragstext einen Niederschlag gefunden haben[260]. Der teleologische Auslegungsgrundsatz des Vertragszweckes ist subjektiven Auslegungsmaximen aus den Parteiabsichten vorzuziehen[261].

Der BFH[262] spricht einmal davon, daß für die DBA nur Wortlaut und Sinn des Abkommens maßgebend seien, der RFH[263] will die Bedeutung und praktische Auswirkung einer DBA-Bestimmung sogar n u r unter Berücksichtigung des Zweckes des Abschlusses von DBA beurteilen. Die Züricherische Oberrekurskommission[264] sieht im Wortlaut nur einen Behelf zur Ermittlung des Sinngehalts der Gesetze; im Steuerrecht habe diese Tatsache noch

---

258) ders. S. 36.

259) Bernhardt S. 88.

260) ders. S. 89.

261) Berber S. 444.

262) U. v. 31.7.56 I 196/55 in DB 1959 S. 1129f. (1130)

263) StuW II 1939 Nr. 21.

264) nach Becker, StuW 1939 Sp. 759.

erhöhte Bedeutung. Nach dem schweizerischen BG[265] sind die Abkommen nicht formell, sondern nach ihrem Sinn und Zweck auszulegen. Auch der luxemburgische Staatsrat stellt auf das Ziel des Abkommens ab[266].

Für Geyler[267] spielt der Zweck die ausschlaggebende Rolle bei der Auslegung der vertragsmäßigen Steuerrechtsnormen. Sandström[268] sieht in der Auslegung nach dem beabsichtigten Zweck die einzige Regel, die man allgemein aufstellen könne.

Der Siegeszug der Zweck- und Interessenjurisprudenz über die Wortinterpretation in der Rechtswissenschaft im allgemeinen war schon festgestellt worden[269]. Im Steuerrecht hat die teleologische Auslegung seit eh und je die bedeutendste Rolle gespielt, einschließlich dem IStR[270]. Sie wird oft noch als zu eng empfunden und statt dessen ein "kausales" Rechtsdenken gefordert, eine Auslegung aus dem Grunde[271].

Als erster Grund hat natürlich die Beseitigung der - unerwünschten aber nicht unzulässigen - Doppelbesteuerung zur Schaffung der DBA geführt[272]. Dieser Vertragszweck hat in allen DBA in der Überschrift einen Niederschlag gefunden. Dabei muß man grundsätzlich von der Doppelbesteuerung im oben[273] aufgezeigten Sinne ausgehen.

---

265) s. Widmer S. 273; BGE 71 I 354; BGE 38 I 585.

266) E. v. 5.7.14 PAS X 120 zit. nach E. Arendt S. 253.

267) S. 271.

268) S. 45.

269) s. o. S. 8 mit Anm. 32)

270) s. Bühler, Prinzipien S. 60.

271) Enqisch S. 81.

272) Geyler aaO.

273) S. 26

Wenn der Wortlaut daher eine Auslegung zuläßt, die das Besteuerungsrecht beiden Staaten belassen würde[274], hat sie im Zweifel gegenüber derjenigen zurückzutreten, die das Besteuerungsrecht nur einem Staat beläßt. Denn nach dem Effektivitätsprinzip hatten die Parteien die Norm im Zweifel so gemeint, daß sie die Doppelbesteuerung ausschließt.

Als weiterer Grund erscheint in der Überschrift der DBA mit Commonwealth-Ländern regelmäßig die "Verhinderung der Steuerverkürzung" ("Prevention of Fiscal Evasion"). Dies zielt auf die Bestimmungen gegen die mißbräuchliche Ausnützung der Vertragsnormen hin[275], etwa Art. IV oder VII Abs. 3 oder XVII Abs. 1 DBAGB, wirkt sich selbständig aber nur in der Amtshilfeklausel aus[276]; denn ansonsten kann die Steuerverkürzung besser durch einseitige staatliche Maßnahmen verhindert werden als durch einen Vertrag. Insoweit ist die Gleichstellung mit dem Vertragszweck der Doppelbesteuerung nicht gerechtfertigt.

In der Überschrift des DBAI ist neben der Doppelbesteuerung die "Regelung anderer Fragen" vorgesehen, was bisher nur in Bezug auf die Zusammenarbeit in Veranlagung und Beitreibung Bedeutung erlangt hat[277]. Dies sieht die Überschrift des DBAF ausdrücklich vor.

Die Auslegung aus dem Zweck kann freilich auch die negative

---

274) Auf Nicht-Anwendung des Vertrages wird man aufgrund der allgemeinen Hilfsnormen (s. Art. 21 OECD-MA) kaum kommen können.

275) Korn-Dietz, Großbritannien Vorb. S. 4f.

276) s. Bühler, Recueil 1936 vol. I S. 457.

277) Korn-Dietz Italien I Anm. 3) S. 2.

Seite des Zwecks beachten, daß die D o p p e l - besteuerung vermieden werden soll, nicht eine Besteuerung überhaupt. Ein negativer Besteuerungskonflikt war mit dem Abkommen im Zweifel nicht beabsichtigt[278].

Becker[279] sieht das Ziel der DBA, das für die Auslegung der einzelnen Vorschriften entscheidend sei, nicht nur in der Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern in erster Linie in der Verteilung des Steuergutes. Der RFH[280] sieht den Zweck des Abschlusses von DBA sogar ausschließlich in der Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den beteiligten Staaten hinsichtlich der verschiedenen Steuerquellen. Dabei handelt es sich aber eher um das Mittel als um den Zweck: Z w e c k ist nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, M i t t e l dazu die Aufteilung des Besteuerungsrechts.

c) Auslegung aus dem System des DBA

Bei diesem RFH-Urteil handelt es sich vielmehr um eine andere Auslegung, nämlich um diejenige aus dem System des Abkommens. Der logisch-systematische Zusammenhang betrifft den im einzelnen Rechtssatz geborgenen Rechtsgedanken in seiner Bezüglichkeit auf die anderen Bestandteile des gesamten Rechtssystems; da diese Sinnbezüglichkeit freilich auch im Rahmen des Normensystems bestimmte Zwecke zu erfüllen hat, läßt sich die systematische von der teleologischen Auslegung kaum trennen[281]. In dieser Gedankenkette läßt sich die Auffassung Beckers und des RFH begründen: Das Mittel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

---

278) s. u. S. 125ff.

279) StuW 1939 Sp. 764.

280) StuW 1939 II aaO.

281) Engisch S. 78f.

besteht in einer Reihe von Normen, die in ein bestimmtes System eingebettet sind; dieses System erfüllt wiederum einen Teilzweck im Zusammenhang mit dem Gesamtzweck, nämlich die Doppelbesteuerung in einer bestimmten Art und Weise zu vermeiden, bestimmte Einkünfte eindeutig von anderen abzugrenzen.

Die DBA haben insbesondere seit Fertigstellung des OECD-MA zu einem weitgehend konstanten System gefunden, das Besteuerungsrecht auf die Staaten aufzuteilen[282]. Die hinter diesem System stehenden finanzpolitischen Richtlinien sind zwar regelmäßig nur Motive für das DBA, aber gleichwohl für die Auslegung zu beachten[283]. Insbesondere die Subsumption bisher unbekannter Einkünfte - etwa know-how-Vergütungen bei älteren Verträgen - wird eine systematische Auslegung verlangen.

Als der BFH[284] beim DBAUSA 1954 zu entscheiden hatte, ob die Quelle bestimmter Arbeitseinkünfte an den Ort der Verwertung oder Ausübung (dazu war die Vorinstanz aufgrund der lex fori gekommen) oder ausschließlich an den Ort der Ausübung geknüpft sei, entschied er sich für letzteres, wobei er u. a. auf das System "sämtlicher neueren DBA und des OECD-MA" Bezug nahm, die zur Zeit des Abschlusses des auszulegenden DBA noch gar nicht bestanden hatten.

Neben dieser inneren Seite der systematischen Auslegung von DBA hat sie noch eine äußere, die sich aus der Stellung der DBA im Gesamtsystem des Gesetzeswerkes im betreffenden Staat ergibt. Der völkerrechtliche Vertragscharakter bedingt einmal den bereits festgestellten

---

282) s. Korn-Dietz Vorb. IV (S. 69ff.)

283) s. Geyler S. 245.

284) U. v. 2.5.69 I R 176/66 = Bd. 96, 163, 168.

Vorrang der völkerrechtlichen Auslegung überhaupt, zum andern müssen aber auch innerhalb der einzelnen Auslegungsgesichtspunkte zusätzliche Kriterien berücksichtigt werden.

Van Houtte[285] bemerkt richtig, daß die meisten gesetzlichen Regeln für die Vertragsauslegung - wie etwa Art. 1156 - 1164 Code Civil - Regeln des gesunden Menschenverstandes seien; deshalb sei nicht einzusehen, warum man sie nicht grundsätzlich auch auf Verträge zwischen Staaten und juristischen Personen öffentlichen Rechts anwenden soll wie auf Verträge zwischen Privatpersonen. Das bedeute aber nicht zwangsläufig, daß der Vertrag restriktiv auszulegen sei[286].

Zu den meistzitierten und zugleich zweifelhaftesten Auslegungsregeln gehört nämlich die Maxime, daß Vertragsbestimmungen, die Beschränkungen der staatlichen Entscheidungs- und Gestaltungsfreiheit enthalten, im Zweifel einschränkend auszulegen seien (in dubio mitius)[287]. Sie ist im modernen Völkerrecht jedoch nur subsidiär anerkannt[288]. Dennoch wird gerade dieser Grundsatz bei DBA am ehesten aus den "völkerrechtlichen Auslegungsprinzipien" zitiert[289], wohl deshalb, weil er sich auch mit dem bedenklichen Grundsatz "in dubio pro fisco"[290]

---

285) S. 10 mit Anm. 11)

286) ders. S. 45 mit Anm. 130)

287) Bernhardt S. 143.

288) ders. S. 156.

289) s. Widmer S. 275; van Houtte S. 9f.; sehr vorsichtig BFH-U. v. 18.9.68 I_5 R 56/67 Bd. 93, 438, 443 unter Bezugnahme auf Verdross[5] S. 174, der dazu aber ausschließlich zum Teil angezweifelte (s. Bernhardt S.144) Entscheidungen zu solchen Verträgen zitiert, die nur die Staaten verpflichten, nicht aber die Bürger berechtigen.

290) Spitaler DB-Problem S. 566.

trifft; denn die Einschränkung der staatlichen Souveränität begünstigt hier nicht in erster Linie den fremden Vertragsstaat, sondern den eigenen Steuerpflichtigen. So erkennt der BFH[291] den Grundsatz auch nur im Rahmen des Vertragszwecks an, ebenso wie van Houtte[292] die Regel nur insoweit gelten läßt, als sie nicht zur Wirkungslosigkeit einer Vertragsbestimmung führe.

d) Auslegung aus der Entstehungsgeschichte der DBA

Schließlich muß die Auslegung auf die Entstehungsgeschichte des Abkommens zurückgreifen. Dabei geht es darum, "sich unter Beachtung aller erreichbaren Momente möglichst vollständig in die Seele des Gesetzgebers hineinzudenken und auch den z. Zt. der Erlassung des Gesetzes vorhandenen Rechtszustand, von welchem anzunehmen ist, daß er dem Gesetzgeber gegenwärtig war"[293]. Gesetzgeber sind bei völkerrechtlichen Verträgen zunächst einmal die Vertragspartner. Der staatliche Gesetzgeber transformiert den Vertrag nur so, wie ihn sich die Vertragspartner vorgestellt haben. Es muß also das erschlossen werden, was die Vertragsabschließenden offenbar gewollt haben[294].

Raupach[295] gibt allerdings an anderer Stelle ausschließlich Sinn, Zweck und Systemzusammenhang als Auslegungsrichtpunkte an. Flick[296] hält die historische Auslegung für "notwendig immer schwach". Dabei hat er aber wohl den engen Begriff der "historischen Auslegung" Spita-

---

291) aaO.

292) aaO.

293) Windscheid zit. von Engisch S. 81.

294) Rädler-Raupach S. 373; s. Niboyet Cours S. 483.

295) DStZA 1969 S. 226.

296) DStR 1968 S. 688.

lers[297], der eine "genetische Auslegung" in zwei verschiedenen Formen herausnimmt, so daß für die historische tatsächlich kein großer Anwendungsbereich bleibt und sie "nur an letzter Stelle rangieren kann"[298].

Das BG dagegen zieht in einer älteren Entscheidung[299] die Entstehungsgeschichte gleich nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch heran, noch vor dem Zweck der auszulegenden Bestimmung; allgemein gibt es regelmäßig der historischen Methode den Vorzug[300], indem es etwa den Verlauf der Verhandlungen[301] oder den Willen der Verhandlungsdelegationen[302] anrief. Auch van Houtte[303] stellt die historische Auslegungsmethode vor die systematische und die teleologische; er unterscheidet zwischen der historischen Auslegung aufgrund der vorbereitenden Arbeiten (auf niederländisch: "wetshistorisch") und aufgrund der Stellung, die der Text in der durch aufeinanderfolgende Gesetze entwickelten Regelung einer bestimmten Materie einnimmt (auf niederländisch: "rechtshistorisch").

Nach van Ginsbergen[304] ist die Kenntnis der Vorarbeiten für die Auslegung von allergrößter Bedeutung, wobei er so starken Wert auf die Ermittlung des ursprünglichen Textes legt, daß er etwa den EWG-Vertrag vorzugsweise von der französischen Fassung her auslegen will, weil

---

297) StbJb 1949 S. 298.

298) Spitaler aaO.

299) BGE 38 I 585.

300) Widmer S. 274; s. a. BG E. v. 30.10.68 in Mersmann-Schulze-Brachmann 1969 S. 183, 185.

301) BGE 66 I 273 und BGE 85 I 240.

302) BGE 63 I 309 und BGE 71 I 355.

303) S. 8f.

304) ZfRV 1970 S. 11.

der Spaak-Bericht in dieser Sprache zugrunde lag. In der Übersetzung sieht er schon ein Qualifikationsproblem[305]. Im Rahmen der Auslegung aus der Entstehungsgeschichte kann somit tatsächlich ein "Grundsatz der führenden Sprache"[306] Geltung beanspruchen.

Im einzelnen sollen im folgenden die Vorarbeiten (aa), andere Begleitumstände des Vertragsabschlusses (bb) und schließlich die Entwicklung zwischen Vertragsabschluß und Auslegungszeitpunkt (cc) behandelt werden.

aa) Auslegung aus den Vorarbeiten

Unter "Vorarbeiten" eines völkerrechtlichen Vertrages versteht man "alle amtlichen Erklärungen und Verhandlungen, die dem endgültigen Vertragsabschluß vorausgehen und den späteren Abschluß und Inhalt des konkreten Vertrages erkennbar zum Gegenstand haben"[307]. Während ihre Berücksichtigung zur Aufklärung des Parteiwillens bei unklarem Wortlaut anerkannt wird, vertritt ein gewichtiger Teil der völkerrechtlichen Theorie und ein erheblich geringerer Teil der Rechtsprechung darüber hinaus die Auffassung, daß ihnen der Vorzug vor dem Text zu geben ist, wenn sie einen bestimmten Parteiwillen erkennen lassen[308].

Dies stößt bei DBA allerdings schon deshalb auf Schwierigkeiten, weil die Materialien zu DBA, wie Vorentwürfe, Verhandlungsprotokolle usw., in der Regel nicht

---

305) van Ginsbergen S. 9ff.

306) Verdross aaO.

307) Bernhardt S. 110.

308) ders. S. 109.

veröffentlicht werden[309]. Für die jüngsten DBA wird man jedoch die Arbeiten des OECD-Steuerausschusses weitestgehend als Vorarbeiten heranziehen können[310], wenn auch dem OECD-Kommentar keine Bindungswirkung zukommt[311]. Der nationale Gesetzgeber weist oft ausdrücklich darauf hin, daß für die Auslegung der Bestimmungen des betreffenden DBA der Kommentar zum Musterabkommen der OECD herangezogen werden kann[312].

Auch frühere Verständigungen können nach Neufassung eines DBA zu dessen Auslegung als Vorarbeiten benutzt werden.

Einen besonders wichtigen Fall der Auslegung aus den Vorarbeiten stellte die Behandlung der GmbH-Anteile nach dem DBAS dar, die zunächst ungeklärt war. Aus dem Verhandlungsprotokoll vom 3.11.1929 mit dem Inhalt "... die schweizerische Delegation beantragte, daß die für Kuxen, Aktien usw. vorgesehene Ausnahme auch für GmbH-Anteile gelten soll, ließ aber nach Erörterung der Sach- und Rechtslage diese Forderung fallen" entnahm man für die Auslegung des Art. 3 Abs. (4) DBAS, daß die GmbH nach der Betriebsstättenregel besteuert werden sollte[313].

bb) Auslegung aus den Begleitumständen des Vertragsabschlusses und der früheren Praxis der Vertragspartner

Neben den Vorarbeiten können auch andere, nicht ausdrücklich erklärte Anhaltspunkte einen Schluß auf das von den Parteien Gewollte zulassen[314]. Diese Begleitumstände

---

309) Widmer S. 274.

310) s. Mersmann, Ertragsbesteuerung S. 72.

311) Rädler-Raupach S. 374.

312) s. z.B. BTDrS V 1045 (DBA-Japan) und V 1087(DBA-Argentin

313) s. Locher B § 6 IV C Nr. 1

314) Bernhardt S. 122.

können auf die Bedeutung einer Vertragsfrage schließen lassen[315]. Dazu gehört hier etwa das ganze innere Steuerrechtssystem eines Staates[316], von dem heraus viele Bestimmungen ausschließlich zu erklären sind. Dabei muß man - wie Rabel dies für das IPR herausgestellt hat[317] - weitgehend zur R e c h t s v e r g l e i c h u n g greifen.

Die unveröffentlichte amtliche deutsche Begründung zum DBA-GB erläutert etwa einige Vertragsnormen durch Hinweis auf die Besonderheiten des englischen Steuerrechts[318]. Der BFH zieht das ausländische Steuerrecht z.B. zur Auslegung der Art. 3 (5) DBAS[319] oder IX (2) b) DBA-USA[320] heran.

Vollends offenkundig ist die Notwendigkeit einer rechtsvergleichenden Auslegung nach der Praxis des einen Vertragsstaates mit verbindlicher Wirkung für beide, wenn der betreffende Ausdruck im Recht des anderen Staates fehlt. Dies wird oft der Fall sein, wenn die DBA einen Tatbestand doppelt, für jeden Vertragspartner gesondert, fassen. Philipp[321] weist auf die "sociétés de fait" in französischen oder die "Kuxe" in österreichischen Abkommen hin, Widmer[322] auf den Ausdruck "Quelle" im DBA der Schweiz mit den USA. Solche Ausdrücke bleiben oft sogar in der fremdsprachigen Textfassung unübersetzt, wie etwa der Begriff "stiller Gesellschafter" im DBAF (Art. 9 (4)) oder DBA-Belgien (Art. 10 (5)).

---

315) ders. aaO.

316) s. o. S. 77 mit Anm. 293)

317) s. o. S. 7 mit Anm. 27)

318) s. Korn-Dietz, Großbritannien Vorb. S. 5.

319) (a.F.) U. v. 7.2.68 I 103/65 = Bd. 92, 90.

320) U. v. 20.1.59 I 112/57 = BStBl. 1959 III, 133 = Bd. 68, 340, 345.

321) S. 246.

322) S. 273.

Bei der bisherigen Vertragspraxis ist die Frage wesentlich, ob das zurückliegende Verhalten der Vertragspartner einen Schluß auf das mit dem Vertrag Angestrebte zuläßt[323]. So raten Korn-Dietz[324] Vorsicht beim Gebrauch von Vorschriften eines von einem Vertragsstaat mit einem dritten Staat geschlossenen DBA als Hilfsmittel der Auslegung an. Rosendorff-Henggeler[325] wollen den Schluß nur bei gleichlautenden Verträgen zulassen. Dabei handelt es sich freilich nicht um einen Analogieschluß, wie oft angenommen, sondern um eine Auslegung, nicht um ein Weiterdenken des Gesetzeswillens, sondern um ein Richtig- und Ausdenken des geäußerten gesetzlichen Willens[326]. Eine Analogie ist es nur, wenn von der ausdrücklichen Bestimmung eines Abkommens auf ein anderes geschlossen wird, um dessen Lücke zu füllen - wie der Tribunal de la Seine es tat[327].

Der RFH hat wiederholt andere DBA zur Auslegung herangezogen[328]. Sandström[329] hält dies für falsch, da die Verhältnisse zwischen verschiedenen Staaten zu variierend und ihre gegenseitigen Gesetzgebungen zu verschieden seien. Rosendorff[330] begründet seine Kritik in gleicher Weise. Flick[331] wählt einen Mittelweg, indem er nur DBA des gleichen Vertragsmusters zur Auslegung mit heranzieht. Widmer[332] lehnt die Übernahme der zu anderen

---

323) Bernhardt S. 124.

324) Vorb. S. 64.

325) S. De. 228.

326) s. Spitaler aaO.

327) E. v. 12.5.1950 zit. nach Sibille S. 210.

328) s. etwa Bd. 37, 323: DBAI für DBAS; s.a. RStBl.38 S.931.

329) S. 45.

330) SJZ 1936 S. 280.

331) IWB F. 3 Gr. 2 S. 86; auch bei Felix S. 159.

332) S. 274.

Abkommen entwickelten Prinzipien grundsätzlich ab, gibt ihnen aber subsidiäre Bedeutung.

Die Frage kann somit kaum abstrakt, sondern nur im Einzelfall gelöst werden[333]. Es ist keinerlei allgemeine Aussage darüber möglich, ob die Kontrahenten ihre vertraglichen Beziehungen in Übereinstimmung mit den anderen Verträgen oder gerade abweichend davon regeln wollten[334], so daß man andere Verträge nur bei "diktierenden" Staaten wird heranziehen können.

So weist Flick[335] auf die Heranziehung anderer Verträge der angloamerikanischen Partnerstaaten und die durch diese Staaten gegebene Auslegung hin; ebenso hebt Spitaler[336] diesen Vorteil bei der Anwendung derartiger Abkommen hervor. Eine solche rechtsvergleichende Auslegungsmethode wurde bereits oben[337] bei Verträgen mit diesen Staaten nahegelegt. Sie verlangt freilich vom Auslegenden im Partnerstaat Kenntnisse des Rechts desjenigen Staates, der die Norm vorgeschlagen hat. Doch sind diese Kenntnisse oft leichter zu erlangen als eine Auslegung nach neuen Grundsätzen. Der mächtigere Vertragsstaat wird dem kleineren mit seiner Formulierung üblicherweise auch seine Interpretation auferlegen wollen. Das stillschweigende Einverständnis des schwächeren Kontrahenten kann man grundsätzlich unterstellen; wenn dieser sich schon nicht gegen die Formulierung wehren kann, dann erst recht nicht gegen die Auslegung, die sich

---

333) Bernhardt aaO.

334) ders. S. 88.

335) IWB F. 3 Gr. 2 aaO; bei Felix (entgegen der Überschrift) S. 160.

336) IFA-Cahiers XLII S. 167.

337) S. 54

a priori ja auch zu seinen Gunsten auswirken kann. Die im Völkerrecht allgemein in den Hintergrund getretene[338] Auslegung contra proferentem[339] kann hier, wenn die Vertragssprache ganz offensichtlich auf den Rechtsbegriffen des einen Vertragspartners beruht, nicht mehr durchgreifen.

cc) Auslegung aus der späteren Praxis der Vertragspartner

In manchen Fällen kann aus Umständen, die zeitlich zwischen Vertragsabschluß und Anwendung des Abkommens auftreten, der ursprüngliche Wille der Vertragspartner erforscht werden[340]. Die völkerrechtliche Literatur und Rechtsprechung läßt das dem Inkrafttreten des Vertrages nachfolgende Verhalten der (oder auch nur eines) Kontrahenten als Auslegungsfaktor zu[341]. Dabei ist freilich eine nachfolgende Modifizierung des Vertrages, die auch durch authentische Interpretation seiner Begriffe erfolgen kann, von der hier behandelten einfachen Vertragsauslegung zu scheiden.

Das für die DBA bedeutendste Beispiel einer solchen Auslegung sind die Verständigungen oder Auslegungsnoten[342], die nach Abschluß des Vertrages über einen streitigen Auslegungspunkt getroffen werden[343], wenn sie sich ausschließlich auf die Auslegung des geschlossenen DBA beschränken. So sah der BFH[344] etwa in der Formulierung des Begriffes "Grenzgänger" des Art. 4 (2) DBAS durch eine Verständigung die Wiedergabe des Willens der Vertrags-

---

338) Bernhardt S. 184.

339) s. Verdross S. 174 mit Fßn. 9)

340) s. Bernhardt S. 131 mit Bezugnahme auf die Entscheidung des StIG Série B No. 12 S. 24 C.P.J.I.

341) ders. S. 126; s. a. Verdross S. 175.

342) s. Kerlan-Dalimier S. 24f.

343) s. o. S. 4off.

344) U. v. 1.3.63 = BStBl. 1963 III S. 212, 213 = Bd.76, 580

parteien und legte sie seiner Auslegung zugrunde. Jacob[345] zieht sogar einen Gegenschluß aus einer nur beabsichtigten Verständigung.

Nicht nur die Abkommenspraxis, auch die übereinstimmende interne Verwaltungspraxis beider Staaten kann dazu beitragen, den von den Vertragspartnern einer Abkommensnorm zuerkannten Sinn zu erforschen. So weist der BFH[346] darauf hin, daß die Richtlinien zum DBA-USA 1954 zwar nicht den Charakter einer Rechtsnorm hätten, sie jedoch aufgrund ihrer A b s t i m m u n g mit dem Vertragspartner zur Auslegung zweifelhafter Bestimmungen des DBA stützend herangezogen werden könnten.

Schließlich kann sogar die Abkommens- und Verwaltungspraxis nur e i n e s Vertragspartners als ein Auslegungsmoment in Betracht kommen. Eine ausdrückliche Erklärung oder ein bestimmtes Verhalten eines Kontrahenten kann ihn aufgrund des Verbotes eines venire contra factum proprium rechtlich hindern, später eine andere Haltung einzunehmen als bisher[347].

In diesem Rahmen könnte nach Auffassung des BFH[348] zu berücksichtigen sein, daß ein Partnerstaat nach dem DBA einen Tatbestand besteuert oder nicht. Dabei wird wiederum nach völkerrechtlichen Gesichtspunkten entgegen der Auslegungshilfsklausel über die Sachverhaltsfeststellung hinaus[349] das Landesrecht des Partnerstaats berücksichtigt. Die Auslegung des Partners wird als Indiz für die gemeinsame völkerrechtliche Auslegung angenommen.

---

345) AWD 1970 S. 66.

346) U. v. 2.5.69 I R 176/66 Bd. 96 S. 163, 168.

347) Bernhardt S. 127.

348) U. v. 31.7.56 I 196/55 in DB 1129, 1130.

349) dazu (im nat. Außensteuerrecht) s.Flick, Felix S. 160.

3.) Die landesrechtliche (mittelbare) Auslegung des DBA

Bei Begriffsverweisungen[350] und dort, wo das DBA bewußt auf eine Auslegung verzichtet[351] und den "Anspruch eindeutiger Bestimmtheit"[352] aufgegeben hat, versagen die vorangegangenen Auslegungsgrundsätze, und es ist unvermeidlich, auf die Begriffsebene des innerstaatlichen Rechts und seiner Systematik zurückzugreifen, die viel feiner als die der DBA ausgearbeitet ist.

a) Das maßgebliche Landesrecht

Bei jeder Bezugnahme auf innerstaatliches Recht ist zunächst der völkerrechtliche Grundsatz zu beachten, daß der Vertrag in dem Sinne auszulegen ist, den er im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hatte[353]. Das ist von großer Bedeutung bei nachträglicher Änderung des Landesrechts der Vertragspartner; man denke an den erwähnten[354] Fall, daß ein Staat sein internes Recht über die Gleichstellung bestimmter Kapitalerträge mit Einkünften aus Aktien ändert. Damit könnte das System der gegenseitigen Steuerverzichte empfindlich gestört werden.

Eine solche Änderung kann das DBA sicherlich nicht ausschließen[355]. Eine andere Frage ist es jedoch, ob diese Gesetzesänderung gegen den anderen Staat bei der Auslegung des (unveränderten) Abkommens geltend gemacht werden kann. Nach dem angeführten völkerrechtlichen Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zeitpunktes, in dem der Vertrag

---

350) s. o. S. 69ff.

351) s. o. S. 66 mit Anm. 232)

352) Debatin AWD 1969 S. 480.

353) Berber S. 444; Bernhardt S. 74.

354) s. o. S. 6of.

355) s. Widmer S. 273, Sandström S. 44.

abgeschlossen wurde, muß man die Frage verneinen[356]. Für das DBA muß es vielmehr fiktiv bei der zur Zeit des Vertragsabschlusses geltenden gesetzlichen Regelung bleiben.

b) Rechtscharakter der Auslegung nach Landesrecht

Bei der Auslegung unter Zuhilfenahme des jeweiligen innerstaatlichen Rechts könnte es sich zunächst einmal um eine Fortsetzung der völkerrechtlichen Auslegung mit anderen Mitteln dort handeln, wo die grob gefaßten Normen der Begriffsebene des DBA nicht mehr ausreichen. So etwa wie die von Verdross[357] erwähnte Heranziehung innerstaatlicher Rechtsgrundsätze nach Art. 38 Abs. 1 c) des IG-Statuts. Dies trifft jedoch nur dann zu, wenn beide innerstaatlichen Rechtsordnungen gemeinsam zuständig sind, oder es eine einzige in verbindlicher Wirkung für beide Vertragsstaaten ist; es kann jedoch da nicht gelten, wo jeweils ein Landesrecht von jeder Seite her auslegungskompetent ist.

In diesem letzten Fall handelt es sich um eine Lückenfüllung, deren bekannteste Methode die Analogie ist[358]. Eine Analogie würde jedoch erst nach der Auslegung, auch der extensiven, einsetzen[359] und dem Landesrecht nicht die bedeutende Stellung beimessen, die es in der Praxis einnimmt. Man geht vielmehr davon aus, daß jeder Begriff subsidiär die Bedeutung h a t , die ihm jeweils nach innerstaatlichem Recht zukommt. Eine Art Lückenfüllung sui generis, die zwischen Auslegung und Analogie einzu-

---

356) so auch Sandström S. 44f., der allerdings hinzufügt, die Frage sei natürlich ungewiß und dürfe ein Grund für die Vermehrung der Abkommensdefinitionen sein.

357) S. 175.

358) Engisch S. 142.

359) ders. S. 146.

ordnen wäre. Debatin[360], drückt das so aus, das Zurückgreifen auf innerstaatliches Recht sei nicht Auslegungsmaxime, sondern lediglich Auslegungshilfe. Die Lückenfüllungsfunktion, der innere Grund für die Nachrangigkeit der Analogie gegenüber der Auslegung, liegt freilich auch bei der analogieähnlichen Auslegungshilfe vor.

Diese Auslegungshilfe ist eine Fiktion der Gleichheit der Begriffe des DBA mit den Ausdrücken im jeweiligen Landesrecht. Und zwar eine D o p p e l f i k t i o n , da das gleiche Auslegungsobjekt je nach dem Subjekt der Auslegung eine andere Bedeutung annimmt[361]. Für eine solche Doppelfiktion findet sich in diesem weiten Umfange in der übrigen Jurisprudenz keine Parallele.

c) Auslegungsmethoden

Für die Auslegung der Normen der zwischenstaatlichen Vereinbarungen nach Landesrecht gelten die gleichen Grundsätze wie für das übrige nationale Steuerrecht, insbesondere die teleologische Grundrichtung dieser Auslegung[362]. Diese Zweckbestimmtheit wird freilich oft zu einem anderen Auslegungsergebnis führen, als wenn man den gleichen Begriff im Rahmen einer Sachnorm auslegen würde. Die Ausdehnung des in einer Sachnorm verwandten Begriffs im Rahmen seiner Funktion als Begriff einer Kollisionsnorm hat sich im IPR in der Lehre durchgesetzt[363]. Das Steuerrecht mit seiner ihm eigenen stärkeren Hervorhebung der Auslegung aus dem Zweck wird dieser Tendenz zumindest folgen müssen.

---

360) aaO S. 483.

361) s. a. S. 62f.

362) Bühler, Prinzipien S. 60.

363) s. o. S. 7f.

Die Begriffe erhalten dann ihrer internationalen Funktion Rechnung tragend eine weitere Bedeutung als sie in Steuersachnormen haben würden. Ist vorher die Auslegung aus dem DBA selbst vernachlässigt worden, könnte sich auf diese Weise schließlich von der lex fori her ein Rückgriff zum Völkerrecht ergeben. So korrigiert etwa der BFH[364] das völlige Negieren der Auslegung aus dem Zusammenhang, indem er im Rahmen der Auslegung aus der lex fori die Begleitumstände des Vertragsabschlusses und die frühere Praxis des Vertragspartners (USA) zur Auslegung einer Abkommensbestimmung heranzieht, also völkerrechtliche Auslegungskriterien auf dem Umweg über das nationale Recht.

Auf diese Weise kann das Völkerrecht schließlich doch noch die ihm zustehende Bedeutung bei der Auslegung der DBA erlangen. Dennoch bleibt dies im Vergleich mit der unmittelbaren Anwendung eine fragwürdige Methode, die eher den Fehler bestätigt, daß man das Völkerrecht nicht vor dem nationalen Recht angewandt hat. Dabei handelt es sich nicht um eine rein theoretische Prioritätserwägung über die methodische Reihenfolge der Auslegung, vielmehr kann u.U. die Frage dann praktische Bedeutung gewinnen, wenn es um die Beseitigung von Konflikten bei der Auslegung des DBA im Verständigungsverfahren durch die Vertragspartner geht: So wird die Meinung vertreten, daß das Verständigungsverfahren auf Einwendung des von einem Qualifikationskonflikt betroffenen Steuerpflichtigen dann unzulässig sei, wenn nur die Auslegung aufgrund der lex fori gerügt wird[365].

---

364) U. v. 20.1.59 I 112/57 = BStBl 1959 III 133 = Bd. 88, 340, 344: "Für die Auslegung der in DBA nicht bestimmten Begriffe kommt es allein auf das nationale Recht des Vertragsstaates an, der die Besteuerung durchführt." Dieser Auffassung des BdF tritt der Senat bei (S. 347).

365) so Debatin aaO S. 486; s. aber u. S. 135ff.

Richtigerweise wird der Begriff des DBA in der Phase der Auslegung aus dem nationalen Steuerrecht zwar eine andere Bedeutung erhalten als in den Sachnormen, nämlich die Bedeutung einer Norm des nationalen Außensteuerrechts[366]; ein Zurückgreifen auf die Begriffsebene des Völkerrechts zeigt aber nur Versäumnisse in der ersten Phase der Auslegung an. So kommt ein FG[367] bei der Auslegung des Begriffs "aus den USA stammende Einkommensteile" über Art. II 2 DBA-USA 1954 (Auslegungshilfsklausel) folgerichtig zu Normen des nationalen Außensteuerrechts (§§ 49 und 34 c EStG, 68 b EStDV); der BFH[368] hob dann freilich diese auf der lex fori basierende Auslegung noch folgerichtiger auf, indem er seine Auslegungskriterien auf völkerrechtliche Grundsätze einer Auslegung aus dem System[369] und dem durch abgestimmte Verwaltungspraxis vermuteten Willen der Kontrahenten[370] stützte.

---

366) s. Rothstein, Begriff des IStR S. 38.

367) Rechtsmeinung der Vorinstanz in BFH-U v. 2.5.69 I R 176/66 = Bd. 96, 163, 167 = BStBl. 69 II 579.

368) aaO.

369) s. o. S. 75 mit Anm. 284)

370) s. o. S. 85 mit Anm. 346)

§ 3 Konflikte bei Doppelbesteuerungsabkommen

Konflikte bei DBA sind widerstreitende Rechtsfolgen aus dem DBA oder den nationalen Steuerrechten in Bezug auf die Besteuerung abkommenbegünstigter Personen. Sie sollen hier nur insoweit erörtert werden, als sie im weitesten Sinne zum "Qualifikationskonflikt" gerechnet worden sind. Es wird sich freilich zeigen, daß man im IStR eine sehr weite und unscharfe, zudem stark divergierende Vorstellung von der Tragweite des "Qualifikationskonfliktes" hat, so daß kaum ein Konflikt denkbar ist, der nicht irgendwo unter diesem Begriff erfaßt wurde.

Debatin[1] unterscheidet zwei Bereiche der DBA, nämlich den Bereich, in dem das Abkommen eine bestimmte Rechtsaussage treffen will, und den, in dem sich das Abkommen einer Regelung enthält. Zunächst (A) soll dieser letztere Bereich auf Konflikte untersucht werden, dann (B) der Regelungsbereich, in dem die Auslegung des Abkommens umstritten ist.

A Konflikte im regelungsfreien Raum

Im regelungsfreien Raum können im Zusammenhang mit DBA zunächst einmal Konflikte tatsächlicher Art dadurch entstehen, daß zwar eine wirtschaftliche Doppelbelastung mit Steuern vorliegt, die zu keiner Doppelbesteuerung im Rechtssinne führt (I.); weiter können Begriffe des DBA mit unterschiedlichem Inhalt ausgefüllt werden, wodurch eine Doppelbesteuerung entsteht, ohne daß dabei die Aussage des Abkommens berührt wird (II.).

---

1) AWD 1969 S. 482.

I. Konflikte, die nicht zu einer Doppelbesteuerung im Rechtssinne führen

Bei dieser Art von Konflikten werden zwar auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang Steuern mehrfach erhoben; es fehlt jedoch eines der fünf Erfordernisse[2], die das Vorliegen einer juristischen Doppelbesteuerung nach h. M. ausmachen.

1.) Subjekt- oder Zurechnungskonflikte

Die weitaus wichtigste Art dieser Konflikte sind die Subjekt- oder Zurechnungskonflikte. Bei ihnen liegen alle Merkmale der juristischen Doppelbesteuerung bis auf die Identität des Steuerpflichtigen vor, wirtschaftlich wird jedoch der gleiche Steuerpflichtige belastet.

Sie kommen am häufigsten bei gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen vor. So etwa, wenn ein Land A eine dort ansässige Gesellschaft zur Steuer heranzieht, die weitgehend von einem Steuerpflichtigen im Land B beherrscht wird, das Land B seinerseits aber die Gesellschaft im Staat A unberücksichtigt läßt und den Steuerpflichtigen unmittelbar mit den Gewinnen der Gesellschaft besteuert, wie das bei Basisgesellschaften vorkommen kann[3]. Herzfeld[4] und Fritsch[5] weisen in diesem Zusammenhang auf die Organtheorie hin, die nicht von allen Staaten gleichmäßig gehandhabt wird, wodurch sich positive und negative Besteuerungskonflikte ergeben können[6]. Oft wird der § 12 StAnpG angeführt, wonach Vermögen und Einkommen

---

2) s. o. S. 26

3) s. etwa Kolbeck S. 25f.

4) S. 466f.

5) S. 198.

6) Herzfeld S. 469.

einer ausländischen Familienstiftung dem inländischen Errichter der Stiftung oder den Bezugsberechtigten zuzurechnen sind; man kann annehmen, daß kaum ein fremdes Land auf Zurechnung von seiner Seite verzichten wird, so daß es hier zu einer Doppelbesteuerung im wirtschaftlichen Sinne kommen muß[7].

Ruhende Nachlässe werden in den skandinavischen Staaten als eigene Steuersubjekte behandelt[8]; dem möglichen Zurechnungskonflikt ist freilich in allen DBA durch ausdrückliche Kollisionsnormen entgegengewirkt[9].

Zwischen den skandinavischen Staaten spielt auch die Frage, bei wem gewisse familienrechtliche Unterhaltszahlungen abgezogen, bzw. dem Einkommen zugerechnet werden, eine Rolle[10]: In Schweden können Unterhaltsleistungen weder beim Einkommen des Zahlenden abgezogen, noch dem Einkommen des Empfängers zugerechnet werden, was beides in Dänemark und Norwegen der Fall ist. Für eine Zahlung von einem schwedischen an einen dänischen Steuerpflichtigen wird die Steuer damit zweimal erhoben, im umgekehrten Fall überhaupt nicht[11].

Eine Abweichung des steuerlichen vom juristischen Eigentümer (§ 11 StAnpG) kann dann zu schwersten Überschneidungen und Ausfällen führen, wenn ein Vertragspartner einen besonderen steuerlichen Eigentumsbegriff hat, der andere sich aber an den bürgerlich-rechtlichen hält[12].

---

7) s. etwa Korn-Dietz S. 66f.

8) Sandström S. 44; Philipp S. 247.

9) Sandström aaO.

10) s. Mutén Sp. 528f.; Ahlm S. 262.

11) s. Ahlm aaO.

12) Fritsch S. 198.

Verschiedene Fälle von Zurechnungskonflikten ergeben sich auch bei der Gewerbesteuer[13], etwa wenn der Arbeitslohn in einem Staat der Lohnsummensteuer des Arbeitgebers, im anderen der Einkommensteuer des Arbeitnehmers[14], Lizenzgebühren im einen Staat der Gewerbesteuer des Unternehmers, im anderen der Einkommensteuer des Lizenzgebers[15] unterworfen sind, ähnlich bei Zinsen[16]. Hier ist freilich sehr sorgfältig die Objektgleichheit zu prüfen[16a].

Zurechnungskonflikte werden nach h. M.[17] begrifflich nicht zu den Qualifikationskonflikten gerechnet. Das ist nach dem geltenden Begriff der Doppelbesteuerung in den DBA folgerichtig: Eine Doppelbesteuerung steht nicht in Frage, folglich auch nicht die Anwendung des DBA[18]. Da Auslegung Erfassung des Sinns bedeutet, kann insoweit auch kein Auslegungskonflikt vorliegen; der Sinn des DBA, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, bleibt trotz der widerstreitenden Zurechnung erhalten: Die Besteuerung des gleichen Steuerpflichtigen in beiden Vertragsstaaten wird vermieden. Wenn man hingegen auf das Merkmal der Subjektidentität verzichtet[19], stellen die Zurechnungskonflikte im Regelfall Qualifikationskonflikte dar.

---

13) s. ders. S. 198f.

14) Widmer S. 271.

15) ders. aaO.

16) Korn-Dietz Vorb. S. 81f.; ähnlich Fritsch aaO.

16a) s. u. S. 96

17) Wengler S. 107, Korn-Dietz Vorb. S. 66, Weber IWB F. 3 Gr. 2 S. 128; a. A. Rosendorff-Henggeler S. De 230, Philipp S. 247, mittelbar Kolbeck aaO.

18) s. Ahlm S. 261.

19) s. o. S. 26f.

2.) Objektkonflikte

Während man beim Steuersubjekt der DBA international verschiedene Auffassungen über eine wirtschaftliche oder juristische Betrachtensweise findet, herrscht beim Steuerobjekt ganz überwiegend der juristische Standpunkt vor, doch nicht ausschließlich. Bei Kerlan-Dalimier[20] findet man die Ansicht, das Steuerobjekt sei mehr von wirtschaftlichen und weniger von strikt juristischen Gesichtspunkten zu erfassen. Dies ist im Zusammenhang mit der Forderung nach größerer Geschmeidigkeit des juristischen Begriffs der Doppelbesteuerung überhaupt zu sehen[21].

Ein dem Subjektkonflikt vergleichbarer Objektkonflikt ist somit grundsätzlich denkbar, er ist bisher freilich nicht erforscht worden. Dazu fehlt es an einer Umgrenzung des für die DBA maßgeblichen Steuerobjektes. Schmitz[22] befaßt sich ausgiebig mit dem Steuertatbestand, ohne jedoch für die DBA oder das IStR überhaupt zu einem Ergebnis zu kommen.

In den DBA ist das Steuerobjekt nicht direkt umgrenzt, eine mittelbare Umgrenzung ergibt sich jedoch durch die Aufzählungen der jeweiligen nationalen unter das DBA fallenden Steuern. Umfaßt diese etwa - wie in den neueren deutschen DBA - auch die Gewerbe-(ertrags-)Steuer, ist auch der "Ertrag" automatisch "gewerblicher Gewinn" im Sinne des betreffenden Abkommens. Weber[23] nimmt bei gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen freilich unterschiedliche Steuerobjekte an.

---

20) J. Cl. Int. Fasc. 350 S. 7f.

21) dies. S. 8.

22) S. 28ff.

23) IWB F. 3 Gr. 2 S. 129.

Das Gewerbekapital und das Vermögen fällt nicht unter die Besteuerungsobjekte des DBA-USA 1966 mit der Folge, daß die entsprechenden gezahlten Steuern in den USA nicht zur Anrechnung gebracht werden können[24]. Ähnliches gilt für das DBA-GB. Formell liegt dann keine Doppelbesteuerung vor, einmal wird das Vermögen, auf der anderen Seite das Einkommen besteuert; wirtschaftlich kann sie sich jedoch dadurch ergeben, daß das Fehlen der betreffenden Steuerart im anderen Land zu höheren Steuersätzen bei den übrigen direkten Steuern führt. Materiell stellt die Vermögenssteuer nur eine Art "ergänzende Einkommensteuer auf fundierte Einkünfte" dar[25]. Wie beim Subjektkonflikt materiell die gleiche Person, formell jedoch verschiedene getroffen wurden, so werden bei diesem Objektkonflikt formell verschiedene Steuertatbestände, materiell aber doch ähnliche erfaßt.

3.) Lösung dieser Konflikte

Der Subjekt- und der Objektkonflikt sind grundsätzlich nicht dem Verständigungsverfahren zugänglich. Es liegt weder eine dem DBA nicht entsprechende Besteuerung (OECD-MA Art. 25 Abs. 1 und 2) vor, noch steht die Auslegung oder Anwendung des Abkommens (OECD-MA Art. 25 Abs. 3 Satz 1) in Frage. Eine "im Abkommen nicht behandelte Doppelbesteuerung" wird grundsätzlich nur in der traditionellen juristischen Bedeutung des Begriffs aufzufassen sein. Einen Anhalt für eine solche Durchbrechung der vertikalen Einheitlichkeit der Auslegung findet man in den OECD-MA und den OECD-Kommentaren nicht.

---

24) s. Art. XV (1) a) DBA-USA 1966.

25) s. Wengler S. 175.

Der RFH[26] bemerkte in einem Fall, wo eine Familienstiftung in der Schweiz und der deutsche Rentenempfänger aus dieser Stiftung besteuert wurden, dem Antrag auf Einleitung des in Art. 13 DBAS (a. F.) vorgesehenen Verständigungsverfahren könne nicht entsprochen werden, da keine Doppelbesteuerung vorliege. Weber[27] meint, die Staaten seien meist nicht in der Lage, eine Doppelbesteuerung im nichttechnischen Sinne durch Aufgabe ihrer Position zu beseitigen, weil sie durch ihr nationales Recht gebunden seien. Dieser Standpunkt scheint allerdings zu formal, man denke etwa an § 131 AO, zu dessen Anwendung sich ein Vertragspartner in einem Verständigungsverfahren durchaus verpflichten könnte.

Zurechnungskonflikte sind in der Regel leichter vorhersehbar als Auslegungs- und insbesondere Qualifikationskonflikte. In der überwiegenden Mehrzahl werden sie daher entweder schon in den Abkommen beseitigt[28] oder mit voller Absicht belassen. Ein Verständigungsverfahren wird somit selten zur Beseitigung führen können. Wenn sich ausnahmsweise ein Bedürfnis dafür ergeben sollte, kann man dazu nur durch eine weite Auslegung des Begriffs "Doppelbesteuerung" gelangen[29], was nicht unbedenklich ist.

II. Konflikte, die zu einer nicht im Abkommen behandelten Doppelbesteuerung führen

Die nun behandelten Konfliktsarten führen zwar zu einer Doppelbesteuerung im Rechtssinne; die Beseitigung durch das DBA ist jedoch bewußt nicht vorgesehen.

---

26) StuW 1935 II Nr. 328 (Sp. 759f.)

27) aaO S. 130.

28) s. Philipp S. 247 mit Hinweis auf die österreichischen DBA mit skandinavischen Staaten.

29) so in diesem Fall Korn-Dietz Vorb. S. 82.

1.) Schräge Doppelbesteuerung

Die meisten DBA[30] enthalten sich einer Regelung der Steuern unterstaatlicher Gliederungen. In den USA etwa erheben eine Reihe von Bundesstaaten eigene Einkommensteuern, die von den Abkommen nicht erfaßt werden. Wird diese Steuer neben einer Abgabe des Partnerstaats erhoben, entsteht ein positiver Besteuerungskonflikt durch "schräge Doppelbesteuerung"[31], die durch das Abkommen nicht beseitigt wird[32].

2.) Ermessenskonflikte

Wengler[33] und ihm folgend Rosendorff[34] rechnen zum Qualifikationskonflikt einen "Ermessenskonflikt". Doch wird wohl kaum in einem Abkommen die Anwendung der Begriffe der Zuteilungsnormen[35] von vornherein dem Ermessen eines Vertragspartners überlassen bleiben. Auch über ein zur Auslegung berufenes nationales Recht wird ein solcher Fall nicht entstehen. Wenn Wengler nicht das freie, sondern das sogenannte richterliche Ermessen meint, so führt dieses nicht zu einer persönlichen, sondern zu einer objektiv gültigen, eindeutigen Wertung[36]. Fällt diese verschieden aus, liegt aber eine widerstreitende Erfassung des Sinns der Norm, somit ein Auslegungskonflikt vor, den Wengler (in der Form des Definitions- und Enumerationskonflikts) ja gerade vom Ermessenskonflikt unterscheiden

---

30) anders etwa das DBAS auf Schweizer Seite

31) s. o. S. 26 mit Anm. 6)

32) s. dazu etwa Korn-Dietz USA DbA 1966 Art. 1 Anm. 1 (S. 122)

33) S. 13

34) in Rosendorff-Henggeler S. De 23o und SJZ 1936 S. 278

35) anders bei Randbestimmungen, wie etwa über die Einleitung des Verständigungsverfahrens, s. Spitaler IFA-Cahiers XLII S. 172

36) Engisch S. 116

will. Nur in seltenen Fällen[37] wird von den Vertragspartnern von vornherein ein Abkommensbegriff gewählt sein, der am Ende einer sorgfältigen Auslegung dem Anwendenden bewußt ein Ermessen lassen wollte. Wenn kein Auslegungskonflikt mehr entstehen kann, ist aber auch begrifflich ein Qualifikationskonflikt ausgeschlossen[38].

3.) Einkunfts- und Vermögensermittlungskonflikte

Die DBA stellen nur Kollisionsregeln auf, sie lassen das innerstaatliche Recht weitgehend unberührt. Die Grundlage des Steueranspruchs, Verfahren, Art und Höhe der Besteuerung bleiben in der Regel dem nationalen Steuerrecht vorbehalten[39]. Nur in Ausnahmefällen, die allerdings in den letzten Jahrzehnten stark zugenommen haben, enthält auch das DBA Regeln über die Gewinnermittlung zum Zwecke der gegenseitigen Abgrenzung der Besteuerungsrechte. So erlaubt Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA die Besteuerung der gewerblichen Gewinne nur, insoweit sie der Betriebsstätte "zugerechnet" werden können. Die folgenden Absätze geben Vorschriften, wie diese Zurechnung vor sich zu gehen hat (Abs. 2 "direkte Methode", Abs. 4 "indirekte Methode"); Abs. 3 sieht für die direkte Methode Mindestregeln der zum Abzug zugelassenen Aufwendungen vor. Art. 9, 11 Abs. 6 und 12 Abs. 4 lassen eine Bereinigung der Gewinn-(Einkunfts-)Ermittlung bei besonderen zwischenstaatlichen Beziehungen zu. Von einer "ausschließlichen"[40] Bestimmung von Art und Umfang der Besteuerung durch den

---

37) so vielleicht der von Wengler, aaO, als einziges Beispiel gewählte "gewöhnliche Aufenthalt", da meist von vornherein ein Verständigungsverfahren zur Schlichtung derartiger Konflikte besonders vorgesehen ist.

38) s. o. S. 5

39) s. Teichner S. 162, Blumenstein S. 90; bisweilen weisen auch die Abkommen ausdrücklich darauf hin; s. DBA-GB Art. XVIII (1) 1.

40) Weber aaO S. 125 mit Rechtsprechung des RFH.

[illegible] nicht mehr sprechen.

Konflikte, bei denen die Gewinnermittlung durch Auslegung des Abkommens geschieht[41], sind jedoch streng von denjenigen Besteuerungskonflikten zu trennen, wo die Gewinnermittlung durch Auslegung der nationalen Steuersachnormen geschieht. Denn grundsätzlich haben die Einkunftsbegriffe des DBA nur eine V e r t e i l e r f u n k t i o n , besagt das Abkommen nicht, w i e Einkünfte zu berechnen sind[42]. Die Gesamteinkünfte werden vielmehr als fertige Größe aus dem nationalen Steuerrecht übernommen und zur Prüfung am DBA nach neuen Gesichtspunkten zerlegt, um das Verbleiben des Besteuerungsrechts festzustellen. Der Regelungsbereich des Abkommens umfaßt normalerweise nur die Verteilung der Einkünfte. Beim Wohnsitzbegriff hat der BFH[43] die begrenzte Tragweite des Regelungsbereiches deutlich aufgezeigt[44].

Doch es sind empfindliche Konflikte vor dem Verteilungsbereich möglich, die auch Doppelbesteuerungen zur Folge haben können. Philipp[45] weist auf diese Konflikte besonders hin, unterscheidet jedoch nicht zwischen Regelungsbereich und ungeregeltem Bereich des DBA; letzterer steht ja unbestritten ausschließlich dem nationalen Recht zur Auslegung zu, ersterer nur subsidiär. Nur in diesem Bereich der hilfsweisen Auslegung nach nationalem Recht wird hier von Qualifikationskonflikten gesprochen, da nur in ihm die Auslegung der Abkommensbegriffe in Frage steht und das Problem der anzuwendenden Rechtsordnung auftaucht.

---

41) s. u. S. 106ff.

42) s. BFH-U. v. 31.7.56 I 196/55 DB 1956 S.1129, 1130.

43) U. v. 13.10.65 I 410/61-BStBl. 1965 III 738 = Bd. 83, 655.

44) s. dazu Heining, JbFAStR 1967/68 S. 37; die österreichische Steuerverwaltung ging allerdings andere Wege: s. Fritsch S. 202.

45) S. 246f., 249.

Der bekannteste Einkunftsermittlungskonflikt außerhalb des Regelungsbereiches besteht bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen zwischen der Schweiz und dem deutschen Steuersystem. Nach eidgenössischem Steuerrecht werden die mit den Grundstückseinkünften verbundenen Aufwendungen nicht nach dem Kriterium des wirtschaftlichen Zusammenhangs, sondern nach einer Proportionalberechnung zu den Gesamteinnahmen und Gesamtaufwendungen ermittelt[46]. Das gleiche Problem besteht beim Abzug der Hypothekenschulden in Bezug auf die Vermögenssteuer[47]. In Höhe des in der Schweiz nicht abzugsfähigen Betrages entsteht eine Doppelbesteuerung: Je nach Betrachtensweise besteuert entweder die Schweiz die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu hoch, oder das andere Land die übrigen Einkünfte.

Der Auffassung Debatins[48], daß hier schon der Regelungsbereich des DBA betroffen und der Begriff "Einkünfte" auszulegen sei, kann nicht gefolgt werden. Als "Einkünfte" sieht das DBAS in Art. 1 ausdrücklich auch "Roheinkünfte" vor, was in diesem Zusammenhang nur synonym mit "Einnahmen" oder "Roheinnahmen" sein kann; mit dem Gebrauch des Begriffes "Einkünfte" wurde daher noch nicht die innerstaatliche Berechnung der Besteuerungsgrundlage für die Anwendung des DBA modifiziert.

Andere Konflikte dieser Art ergeben sich aus unterschiedlichen Abschreibungsmethoden[49], verschiedener Handhabung bei Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben[50]. Ein negativer Konflikt entsteht dann, wenn der

---

46) s. Debatin AWD 1969 S. 482f.

47) s. (für Österreich) Philipp S. 247.

48) aaO.

49) s. Philipp S. 249.

50) ders. S. 247.

innergesetzlichen Betriebsstättenbegriff enger ist als der des DBA; dann kann für bestimmte Einkünfte vom Quellenstaat das Besteuerungsrecht nicht ausgeübt werden, weil eine Besteuerung nach internem Betriebsstättenbegriff nicht möglich ist, im Wohnsitzstaat nicht, weil die betreffenden Einkünfte nach dem Betriebsstättenbegriff des DBA dem Quellenstaat zugeteilt sind[51].

Bei der Vermögensteuer kann die Zugrundelegung eines unterschiedlichen Veranlagungszeitpunktes zu Doppelbesteuerungen führen[52]. So etwa, wenn ein deutscher Steuerpflichtiger einen kleineren Teil seines Vermögens während des Jahres in die Schweiz überführt: Dort wird er noch für das laufende Jahr besteuert, dagegen bleibt die deutsche Steuerpflicht (maßgeblicher Zeitpunkt: 1. Januar) aber voll bestehen.

Die Einkunftsermittlungskonflikte offenbaren am deutlichsten die verbleibenden Systemunterschiede zwischen den verschiedenen internen Steuerrechten, die als "ungerecht" empfunden, aber nur als Kritik am internen Steuerrecht gewertet werden können. Wenn der österreichische Empfänger deutscher Freiaktien besteuert wird, der deutsche Empfänger aber nicht[53], steht das DBA hier gar nicht mehr in Frage, die Wohnsitzbesteuerung ist unstreitig, der Konflikt liegt ausschließlich auf dem Gebiet der nationalen Steuerrechte. Eine Ausnahme würde dort eine neue Ungleichheit gegenüber Empfängern österreichischer Freiaktien schaffen. Die endgültige Lösung dieser Konflikte ist daher nur durch Angleichung

---

51) s. dazu Sass S. 14f.

52) Widmer S. 271 erwähnt, daß unterschiedliche zeitliche Grundlagen zu Konflikten führen können.

53) s. Philipp S. 246; bei diesem Konflikt entsteht allerdings keine Doppelbesteuerung.

der steuerlichen Sachnormen auf internationaler Ebene möglich.

4.) Lösung dieser Konflikte

Solange eine solche Angleichung Utopie bleibt, müssen weniger schwerwiegende Hilfsmittel gesucht werden, in Härtefällen die Konflikte aus dem "Geist des Abkommens" heraus zu beseitigen. Die schräge Doppelbesteuerung, die Doppelbesteuerung aufgrund von Ermessenskonflikten oder Einkunfts- und Vermögensermittlungskonflikten können alle Doppelbesteuerungen im Sinne des Abkommens darstellen. Die DBA wollen sie jedoch bewußt nicht beseitigen, sonst hätten sie eben - wie das DBAS - die schräge Doppelbesteuerung oder - wie die erwähnten[54] Artikel des OECD-MA - Einkunftsermittlungskonflikte durch ausdrückliche Normen ausgeschlossen. Ein dahingehender Wille der Vertragspartner kann jedoch in der Regel nicht angenommen werden, weil sie über die normale Funktion der DBA als Kollisionsnormen in das interne Steuerrecht eingreifen[55].

Der durch eine solche Doppelbesteuerung betroffene Steuerpflichtige kann daher nicht mit der Einwendung des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA gegen sie vorgehen. Auch die "Auslegung oder Anwendung" des Abkommens (Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA) wird nicht betroffen. Im Gegensatz zu den Subjekt- und Objektkonflikten liegt hier jedoch eindeutig eine "im Abkommen nicht behandelte Doppelbesteuerung" (Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA) vor, über deren Vermeidung die Behörden beraten können.

Eine solche Vereinbarung wurde etwa in dem aufgeführten[56]

---

54) s. o. S. 99

55) s. dazu Léridon S. 211.

56) s. o. S. 101

Fall der Einkünfte deutscher Steuerpflichtiger aus unbeweglichem Vermögen in der Schweiz getroffen[57]. Die Verständigung lautete dann[58]:

"Hat ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten unbewegliches Vermögen, so wird der Schulden- und Schuldzinsenabzug in jedem der Vertragsstaaten nach seinem eigenen Recht vorgenommen. Soweit danach eine Schuld oder Schuldzinsen weder im einen noch im anderen Vertragsstaat zum Abzug zugelassen werden, wird dieser Teil der Schuld oder Schuldzinsen in jedem der beiden Staaten zur Hälfte zum Abzug zugelassen."

Die entsprechende Besteuerung hatte wohl kaum "den Grundsätzen des Abkommens widersprochen" (Art. 13 Abs. 2 DBAS); denn grundsätzlich soll das Abkommen ja nur solche Doppelbesteuerungen vermeiden, die sich durch Kollisionsnormen vermeiden lassen, aber nicht solche, die ihren Grund in verschiedenen innerstaatlichen Steuerberechnungsverfahren haben.

Doch es handelte sich um eine Doppelbesteuerung in einem im Abkommen nicht geregelten Fall, so daß ein Verständigungsverfahren nach Art. 13 Abs. 2 DBAS möglich war.

B Konflikte im Regelungsbereich des DBA (Auslegungskonflikte)

Wenn die Konflikte außerhalb des Regelungsbereichs auch im allgemeinen nicht wünschenswert sind, kann man ihnen mit der bloßen Auslegung des DBA doch nicht beikommen. Allenfalls können zusätzliche Übereinkommen zu ihrer Beseitigung geschlossen werden.

Im Regelungsbereich des DBA dagegen wollten die Vertragsstaaten die Konflikte ausräumen, die Beseitigung scheitert

---

57) s. Teichner, StuW 1965, Sp. 348f.

58) s. DStZ B 1964 S. 410.

nur an begriffstechnischen Schwierigkeiten. Während außerhalb des Regelungsbereiches eine Auslegung als Erfassung des Sinns[59] einer Abkommensnorm nicht in Betracht kommt, muß im Regelungsbereich ihr Sinn erforscht werden. Legt dabei jede Vertragspartei einer Abkommensnorm einen verschiedenen Sinn bei, entsteht ein Auslegungskonflikt, der seinen Grund entweder in der verschiedenen völkerrechtlichen Auslegung der Abkommensnorm unmittelbar (I.) oder einer mittelbaren Auslegung derselben durch Landesrecht (II.) haben kann.

I. Die unmittelbaren Auslegungskonflikte

Auslegungskonflikte aus dem völkerrechtlichen Vertrage selbst unter Zugrundelegung von dessen eigener Rechtsordnung durch beide Vertragspartner sind im Vergleich zu den mittelbaren Auslegungskonflikten verhältnismäßig selten und zudem durch Verständigungsverfahren meistens[60] ausgeräumt worden. Das kann einmal daran liegen, daß die völkerrechtliche Auslegung - im Gegensatz zu derjenigen über die beiden nationalen Rechte - eben nur e i n Ergebnis liefern kann, gleichgültig, von wem der Vertrag ausgelegt wird. Zum anderen - und erfahrungsgemäß häufiger - liegt es aber daran, daß man der völkerrechtlichen Auslegung zu wenig Gewicht beilegt. Sobald sich die Auslegung nicht klar aus dem Wortlaut ergibt, wird zur weiteren Auslegung die bequemere lex fori herangezogen und allenfalls von dieser Basis auf das Völkerrecht zurückgegriffen[61]. Im übrigen wird die fortschreitende Vereinheitlichung der Vertragstexte auf internationaler Ebene diese Konflikte noch mehr verringern.

---

59) s. o. S. 49

60) Teichner, S. 161, sogar "immer", was aber übertrieben scheint.

61) s. o. S. 89 mit Anm. 364)

Das wichtigste Beispiel direkter Auslegungskonflikte ist die Auslegung des Begriffs "Betriebsstätte" in den DBA, der sich in allen modernen Abkommen vom innerstaatlichen Recht gelöst hat[62], freilich in unterschiedlichem Ausmaß, so daß sich an ihm die meisten Auslegungskonflikte entzündeten. So ist dieser zentrale Begriff in den neueren DBA immer mehr verfeinert worden, im OECD-MA stellt seine Umschreibung den umfangreichsten Artikel überhaupt dar. Die meisten der Einzelbegriffe, die heute die "Betriebsstätte" ausmachen, waren einmal streitig und führten zu Konflikten[63].

Nicht minder umstritten ist oft die "Zurechnung" zu einer fraglos gegebenen Betriebsstätte (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA). Wird die "Zurechnung" so ausgelegt, daß sie sich mittelbar aus den nationalen Regeln des Außensteuerrechts ergibt, entstehen Qualifikationskonflikte. Doch schon im Hinblick auf die ergänzenden Regeln über diese Zurechnung im Abkommen selbst (OECD-MA Art. 7 Abs. 2ff.) wird sich die Auslegung meist auf dieses stützen[64]. Dabei tragen die ergänzenden Bestimmungen den Charakter einer Begrenzung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften, kommen also erst dann zum Tragen, wenn das nationale Recht weiter geht als das Abkommen.

---

62) s. Korn-Dietz Vorb. S. 86; Rothstein, Begriff des IStR S. 20.

63) s. Wengler S. 46ff.

64) Mersmann, Ertragsbesteuerung S. 192, spricht hier vom "typischen Fall eines Qualifikationskonflikts", was jedoch mit seinem weiteren Begriff vom Qualifikationskonflikt zu erklären ist, s. u. S. 120

Hierzu soll ein älterer, aber besonders krasser Fall[65] erwähnt werden: Der RFH[66] legte in Art. 3 Abs. 3 DBAS "Vermögen, das ... der Betriebsstätte dient" dahin aus, daß auch ein Teil des ausländischen Zentralvermögens einer Versicherung der inländischen "Betriebsstätte dient" und die Einkünfte "aus ihrer Tätigkeit erzielt" werden. Man darf annehmen, daß die Schweiz auf die Besteuerung des Vermögens und der Kapitaleinkünfte der Hauptstelle nicht verzichtet haben wird[67], indem sie (wohl mit mehr Recht) das Zentralvermögen als der Betriebsstätte der Hauptstelle dienend und die Einkünfte daraus als aus deren Tätigkeit erzielt ansah. Diese Einkünfte können möglicherweise noch ein zweites Mal im Inland von der Quellensteuer betroffen werden, etwa wenn sie die schweizerische Hauptstelle in inländischen (trotz DBA der Kapitalertragsteuer unterliegenden) Dividendenpapieren angelegt hat. Der Fall ist später,soweit ersichtlich, in der Rechtsprechung nicht mehr aufgetaucht, eine konsequente Fortführung, etwa die Ausdehnung auf Banken, hätte weittragende Folgen für den internationalen Handelsverkehr gehabt, den Sinn und Zweck der DBA in ihr Gegenteil verdreht[68].

Die Hypothese der völligen Unabhängigkeit einer Betriebsstätte im Rahmen der direkten Gewinnermittlungsmethode (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA) ist ebenfalls für Auslegungskonflikte prädestiniert. Die unmittelbare Auslegung besteht hier zu einem erheblichen Teil in der rechnerischen Ausfüllung des Begriffs "Gewinne, ... die sie hätte erzielen können, ..." und kann nach den verschiedenen

---

65) s. dazu Rosendorff, SJZ 1936 S. 278ff. und Probleme S.21f.

66) Bd. 37, 320.

67) s. Rosendorff SJZ 1936 S. 279.

68) ders. aaO; ders., Probleme S. 22 spricht hier von einem "Torpedo der Auslegung, das Verträge in die Luft sprengt".

Berechnungsmethoden sehr unterschiedlich ausfallen. Auch die nach Art. 7 Abs. 3 zum Abzug zugelassenen Aufwendungen müssen durch kalkulatorische Wertungen ermittelt werden. Dabei wird jeweils rechtlich ausschließlich der Begriff des Abkommens, der im Landesrecht keine Parallele hat, aus sich heraus ausgelegt; dennoch müssen die tatsächlichen Voraussetzungen für die kalkulatorische Begriffsausfüllung mit ebensolcher Regelmäßigkeit dem Landesrecht entnommen werden, so daß hier eine große Ähnlichkeit mit den Qualifikationskonflikten vorliegt. Wenn auch in der begrifflichen Seite insbesondere durch den OECD-Kommentar eine weitgehende Klärung eingetreten ist, müßten über den unterschiedlichen tatsächlichen Voraussetzungen doch gemeinsame Richtlinien aufgestellt werden, deren Ausarbeitung Mersmann[69] für wünschenswert hält. Philipp[70] hebt diese Schwierigkeiten für die indirekte Gewinnaufteilungsmethode hervor; er beschreibt dann als (durch ein Verständigungsverfahren zu legalisierende) mögliche Lösung, daß jeder Vertragsstaat den Gesamtgewinn nach seinem Landesrecht ermittelt und dann den ihm zustehenden Teil davon besteuert. Auch wenn dadurch eine Überschneidung der Besteuerungsrechte eintrete, werde auf diese Weise eine der direkten Gewinnaufteilungsmethode gleichkommende Besteuerung erreicht[71].

Ein anderer Fall eines Einkunftsermittlungskonfliktes, der eine Auslegung des Abkommens bedingt, lag dem IFA-Kongreß 1969 im ersten Thema zugrunde. Es ging um den Fall der Art. 9 und 12 Abs. 4 OECD-MA - der dem letzteren analog aufgebaute Art. 11 Abs. 6 gehört wohl in gleicher Weise dazu -, die Gewinnverlagerungen bei besonderen Beziehungen vermeiden wollen. Nach dem Wortlaut der Bestimmungen wird auch hier der für die Besteuerung erhebliche

---

69) StuR Bd. 21 S. 64.

70) S. 249.

71) ders. aaO.

Gewinn durch die unmittelbare Anwendung des DBA ermittelt. Allerdings faßt die Praxis die Bestimmung zum Teil nur als Rahmen auf, der für die Anwendung nationaler Normen gesteckt ist, wie etwa die deutschen Regeln über die "versteckte Gewinnausschüttung".

Abschließend soll als unmittelbarer Auslegungskonflikt, der sich wiederum auf rein begrifflicher Ebene abspielte, die Behandlung der GmbH-Anteile im DBAS erwähnt werden; am Anfang war die Frage bestritten, ob die GmbH-Anteile zu den "Anteilscheinen" im Sinne des Art. 3 Abs. 4 DBAS gehörten[72]. Der Konflikt wurde dann jedoch durch völkerrechtliche Auslegung des Abkommens gelöst[73].

Die unmittelbaren Auslegungskonflikte werden vielfach mit den mittelbaren zusammen als "Qualifikationskonflikte" bezeichnet[74]. Von "Qualifikationskonflikten" wird hier nur dann gesprochen, wenn die Frage nach der Anwendbarkeit einer - von mehreren möglichen - Rechtsordnung erheblich wird[75]. Bei den unmittelbaren Auslegungskonflikten steht aber nur eine einzige Rechtsordnung im Spiel, nämlich die lex contractus.

Die unmittelbaren Auslegungskonflikte lassen sich von den mittelbaren freilich nur schwer trennen. So entsteht etwa ein Auslegungskonflikt dadurch, daß die Arbeit ausländischer Künstler von der deutschen Steuerverwaltung als nichtselbständig, von der ausländischen Finanzbehörde dagegen als selbständig angesehen wird, wenn gewisse

---

72) s. Locher B § 6 IV C Nr. 1ff.; Rosendorff, SJZ 1936 S. 279ff.

73) s. o. S. 80

74) Teichner IStR S. 71 und 161; Weber aaO S. 128; Mersmann StuW 1966 Sp. 323; über Spitaler s. u. S.

75) s. o. S. 5

Voraussetzungen vorliegen. Philipp[76] bemerkt zu einem solchen Fall, ein Künstler könne nach deutschem wie nach dem betreffenden ausländischen Recht Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit haben, nur die (rechtliche) Beurteilung des Sachverhaltes würde voneinander abweichen; so liege kein Qualifikationskonflikt, sondern ein (unmittelbarer) Auslegungskonflikt vor. H. Vogel[77] dagegen sieht im gleichen Fall die Abkommensauslegung als Folge des internen deutschen Steuerrechts an, wo diese Künstler in der Regel Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beziehen würden. Folglich ist bei ihm der Auslegungskonflikt ein Qualifikationskonflikt, da er durch mittelbare Auslegung des DBA über das Landesrecht entsteht.

Debatin[78] spricht bei unmittelbaren Auslegungskonflikten von "Subsumptionskonflikten"[79], was zur Abgrenzung vom Qualifikationskonflikt jedoch begrifflich nicht ausreicht.

Philipp[80] spricht dagegen von "reinen" oder "bloßen Auslegungskonflikten" oder überhaupt nur von der Alternative "Qualifikationskonflikt - Auslegungskonflikt".

Hier wurde die Alternative "unmittelbare- mittelbare Auslegungskonflikte" gewählt: Einmal wird der Abkommensbegriff unmittelbar durch Auslegung der völkerrechtlichen Norm unterschiedlich erfaßt, das andere Mal (Qualifikationskonflikt) ergibt sich die widerstreitende Auslegung

---

76) S. 248.

77) DB 1959, S. 36; ihm folgend Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 168, Rädler-Raupach S. 375.

78) aaO S. 484f.

79) ganz anders bei Mengler, s. u. S. 116

80) aaO.

durch die Zuhilfenahme verschiedener Mittel (Rechtsordnungen).

Der theoretische Unterschied in der Folge besteht darin, daß beim unmittelbaren Auslegungskonflikt eine von beiden Parteien im Unrecht sein muß, eine der beiden Auslegungen muß denknotwendig falsch sein[81], während dies bei den Qualifikationskonflikten gerade nicht der Fall sein braucht, da beide Abkommensparteien nach der Auslegungshilfsklausel ja ermächtigt sind, ihr jeweiliges Landesrecht als Mittel der Auslegung heranzuziehen. Eine bisweilen gezogene schwerwiegendere praktische Folge der Unterscheidung wird bei der Lösung der Qualifikationskonflikte behandelt[82].

Die Lösung der unmittelbaren Auslegungskonflikte geschieht in den oben[83] behandelten Verfahren; insbesondere ist hier der Hauptanwendungsbereich des Verständigungsverfahrens. Auch die materiellen Gesichtspunkte für die Lösung wurden schon aufgeführt[84].

II. Die mittelbaren Auslegungskonflikte (Qualifikationskonflikte)

Bei den nun folgenden Konflikten wird das DBA nicht mehr aus sich selbst heraus ausgelegt, es werden vielmehr Rechtsordnungen außerhalb des Abkommens als Mittel der Auslegung verwandt. Der Konflikt entsteht nicht mehr unmittelbar durch die Auslegung, sondern durch die Wahl unterschiedlicher Rechtsordnungen als Auslegungsmittel. In der deutschsprachigen Literatur werden diese Konflikte

---

81) s. Philipp aaO, Debatin aaO S. 484.

82) s. u. S. 135ff.

83) S. 36ff.

84) s. o. S. 67ff.

mit mehr oder minder großen Abweichungen in folgerichtiger Anlehnung an das IPR als "Qualifikationskonflikte" bezeichnet.

Diese Bezeichnung hat in der englischsprachigen Literatur bisher kaum Eingang gefunden[85], vielmehr umschreibt man die Erscheinung unterschiedlich mit "disputes on the meaning of a term"[86] oder "conflicts arising out of a divergent interpretation of terms"[87], was wieder die Auslegungskonflikte unterschiedslos erfaßt. Im Italienischen spricht Udina[88] von "conflitto o problema di qualificazione", rechnet dabei aber das nationale Außensteuerrecht mit ein, wo man im Deutschen zwar von "Qualifikationsproblem" aber nicht von "Qualifikationskonflikt" spricht[89]. Im Französischen ist seit der Darstellung des IStR im Rahmen des IPR durch Niboyet[90] der Begriff der Qualifikation, aber damit auch die Beschäftigung mit der Erscheinung überhaupt, lange in den Hintergrund getreten. Erst durch Steuerrechtler, die auf deutschen Universitäten ausgebildet waren, ist dem Qualifikationsproblem Mitte der fünfziger Jahre im IStR wieder breiterer Raum gegeben worden[91]. So hielt Rothstein[92] 1965 die französische Doktrin des IStR in Bezug auf den Qualifikationskonflikt auf dem Stand der deutschen Wissenschaft um 1930; dabei unterschätzt er aber wohl Niboyets Arbeiten.

---

85) s. jedoch Ahlm S. 259: "conflict of qualification".

86) Lenz S. 296.

87) ders. S. 298.

88) S. 70.

89) s. o. S. 2o

90) Cours S. 481f.; in Traité IV S. 183 Fßn.1) verweist er ausdrücklich auf die Behandlung des Qualifikationsproblems im allgemeinen Teil des IPR, wozu bei ihm ja auch das IStR gehört (s. o. S. 13).

91) Rothstein, Begriff des IStR S. 14; s. auch Chrétien, J. Cl. P. 1960 I 1561 Introduction No. 5.

92) aaO.

1.) Der Begriff des Qualifikationskonfliktes bei DBA

In der Literatur des IStR fehlt es nicht an Definitionen des Qualifikationskonfliktes, von denen freilich kaum eine der anderen gleicht.

Die erste Definition stammt von Wengler, für den der Qualifikationskonflikt im IStR die gleiche zentrale Bedeutung hat wie für Bartin[93] im IPR. Im Vorwort seines Werkes "Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung" mit dem Untertitel "Die Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht" schreibt er[94]: "... insbesondere sind es die Qualifikationskonflikte, welche auch bei vertraglicher Regelung immer wieder die Möglichkeit von Doppelbesteuerungen entstehen lassen, und welche in der einschlägigen Literatur noch längst nicht die genügende Beachtung gefunden haben". Ebenso wie auf anderen Rechtsgebieten, wo derartige Qualifikationskonflikte vorkommen, fehle es an Untersuchungen darüber, bei welchen Begriffen die Gefahr der Qualifikationskonflikte besonders groß sei, ob und wie der Inhalt von Rechtsbegriffen aufgebaut werden könne, daß keine Qualifikationskonflikte mehr möglich seien[95]. Nachdem Wengler die Nutzbarmachung der Arbeiten des IPR für das IStR festgestellt[96] und in enger Anlehnung an Rabel die Wichtigkeit der Rechtsvergleichung für das IStR hervorgehoben hat[97], gibt er folgende Definition[98]:

"Qualifikationskonflikte bestehen darin, daß Begriffe, die vom Recht mehrfach verwendet werden, in den ver-

---

93) s. dazu Rigaux S. 17.

94) S. XII.

95) ders. S. 2.

96) ders. 3ff.; s. o. S. 19

97) ders. S. 5ff.;

98) ders. S. 8, Sperrungen im Original.

schiedenen Rechtsnormen, die den Begriff benutzen, denselben Inhalt haben s o l l t e n , in Wirklichkeit aber nur eine u n v o l l s t ä n d i g e Übereinstimmung der Begriffsinhalte vorhanden ist."

Der Begriffs k e r n der verglichenen Begriffe sei gleich, verschieden nur das R a n d g e b i e t um diesen Kern des Begriffsinhaltes, wodurch sich der Qualifikationskonflikt vom Konflikt "synonymer" Begriffe unterscheide[99]. Für diese letztere Konfliktsart bringt er als Beispiel, daß im französisch-österreichischem Vertrage vom 11.12.1866 umstritten gewesen sei, ob unter "droits de succession" "Erbrecht" oder "Erbschaftssteuer" zu verstehen gewesen sei[100].

Wenglers Begriff des Qualifikationskonfliktes beschränkt diesen eigentlich auf DBA, denn nur da "sollen" die Begriffe einen gleichen Inhalt haben, im nationalen Außensteuerrecht erfolgt die Inhaltsgebung der Begriffe ja völlig autonom dem Belieben der Staaten. Trotzdem berücksichtigen Wenglers Arbeiten allgemein viel stärker das nationale Außensteuerrecht als die DBA, wodurch die Parallele zum IPR auch eher gerechtfertigt ist.

Doch schon indem er die Abkommen einbezieht, muß man die bedenkliche Folgerung ziehen, daß er jeden DBA-Begriff als "mehrfach verwendet ... in verschiedenen Rechtsnormen" ansieht, also das DBA nicht als eine einheitliche Rechtsordnung mit einer eigenen Begriffsebene auffaßt, sondern als zwei gleichlautende Normbereiche der jeweiligen Landesrechte.

Von diesem Vorbehalt abgesehen, kann der Begriffsdefinition hier weitgehend gefolgt werden; sie scheidet

---

99) ders. aaO mit Anm. 1)

100) ders. aaO; s. auch Kahn S. 56 zu dieser Konfliktsart.

insbesondere die Zurechnungskonflikte und die unmittelbaren Auslegungskonflikte aus.

Die einzelnen Konfliktsarten freilich, in die Wengler[101] den Qualifikationskonflikt zerlegt und die in der Literatur starken Widerhall gefunden haben[102], scheinen willkürlich zusammengestellt. Die ihnen nachgesagte[103] praktische Bedeutung ist nicht leicht ersichtlich.

Die "Enumerationskonflikte" und die "Definitionskonflikte" beleuchten lediglich zwei Seiten der Auslegung[104]. Ob die Auslegung durch Definition oder Enumeration geschieht, ist nur eine Frage der sprachlichen Fassung, die beliebig beantwortet werden kann, ohne zu verschiedenen Ergebnissen zu kommen[105]. Im romanischen Rechtsbereich bevorzugt man allgemein die Definition, im anglo-amerikanischen die Enumeration.

Der "Ermessenskonflikt"[106] geht schon über die Grenze der Qualifikationskonflikte hinaus, auch nach Wenglers Definition: Denn da, wo die endgültige Umgrenzung eines Begriffs dem Ermessen des Anwendenden überlassen sein sollte, "sollten" die Normen beiderseits ja gar nicht denselben Inhalt haben, die Inhaltsbestimmung wird nicht

---

101) S. 12f.

102) s. Rosendorff-Henggeler S. De 230, darauf fußend Schmitz S. 39, Korn-Dietz Vorb. S. 65, W. Arendt Sp. 387 und Teichner S. 72, der jedoch fälschlich bei Wengler - wie Rosendorff, SJZ 1936 S. 278 - den Zurechnungskonflikt einbezieht.

103) Schmitz aaO, Teichner aaO.

104) s. o. S. 49

105) s. dazu den Streit über die Festlegung des Begriffs "selbständige Arbeit" im EWG-Vorentwurf, Regul Anm. 1) zu Art. 14 EWG-Vorentwurf V B/2 S. 29f.

106) s. o. S. 98f.

ausschließlich durch Sinnerfassung der Norm, sondern durch eine selbständige Willenserklärung des Auslegenden gegeben. Soweit die Begriffsinhalte übereinstimmen, liegt gar kein Konflikt vor, wo sie aber nicht übereinstimmen, muß es sich um einen der beiden erstgenannten Konfliktsarten handeln.

Ebenso ist logisch auch kein "Subsumptionskonflikt"[107] im Sinne Wenglers denkbar, wenn nicht schon ein Definitionskonflikt oder ein Enumerationskonflikt vorliegt. Jede Subsumption ist ein neues Auslegungsergebnis[108]; es ist aber nicht vorstellbar, daß die Auslegung gleich ist, die Ergebnisse der Auslegung aber ungleich sind. Jeder Qualifikationskonflikt ist somit ein Subsumptionskonflikt.

Wengler[109] scheidet schließlich noch die Qualifikationskonflikte von anderen Fällen, in denen ebenfalls die Beseitigung der Doppelbesteuerung an begriffstechnischen Schwierigkeiten scheitern könne. Dazu rechnet er Konflikte im Wohnsitzbegriff und im Begriff der "Lage". Er hat dabei offensichtlich nur Fälle im Auge, bei denen nur ein einziges nationales Außensteuerrecht in Frage kommt, das von sich aus mehrere Wohnsitze oder Belegenheiten ermöglicht. Die Wohnsitz- und Quellenkonflikte tauchen aber ungleich häufiger bei Vorliegen von DBA auf, dann kann man diese Konflikte aber zu den Qualifikationskonflikten ziehen, wie man im IPR auch meist[110] die Anknüpfungsmomente "qualifiziert"[111]. Udina bringt gerade umgekehrt als typischen Fall der Qualifikation[112] und

---

107) Begriff anders gebraucht als bei Debatin, s. o. S. 110

108) Engisch S. 57.

109) S. 13.

110) anders, aber ohne Angabe von Gründen, Kegel aaO S. 515

111) s. o. S. 3f. mit Anm. 13)
s. weiter u. S. 122ff.

112) S. 69f.

des Qualifikationskonfliktes[113] im IStR die Auslegung des Wohnsitzbegriffes.

Rosendorff-Henggeler[114] übernehmen nicht die Definition, wohl aber unbesehen die Konfliktsaufzählung von Wengler und fügen ihr noch die Zurechnungskonflikte an. Dies ist inkonsequent, wenn man, wie Rosendorff[115] dies eigentlich tut, bei der Doppelbesteuerung vom Erfordernis der Subjektidentität ausgeht.

Diese Konflikte bezeichnet Flick[116], der den Ausdruck "Qualifikationskonflikt" meist meidet, als "sprachliche, begriffliche und systematische Schwierigkeiten", womit der Qualifikationskonflikt nur sehr vage, die "Schwierigkeiten" hingegen nicht vollständig erfaßt sind. An anderer Stelle spricht Flick[117] von "verbleibenden Doppelbesteuerungen, sowie Auslegungsschwierigkeiten und Qualifikationskonflikten", womit begrifflich vollends Unklarheit geschaffen ist.

Bühler befaßt sich nicht unmittelbar mit den Qualifikationskonflikten, mittelbar erwähnt er sie jedoch als Aufgabe des Verständigungsverfahrens[118].

Spitaler gibt keine Definition des Qualifikationskonflikts. Er rechnet offenbar auch unmittelbare Auslegungskonflikte

---

113) S. 72 mit Anm. 1).

114) S. De 230; bei Teichners (S.72) Zitierung fehlen die Enumerationskonflikte und die Subsumptionskonflikte, stattdessen sind dort die "Qualifikationskonflikte" mit den "Enumerationskonflikten" verwechselt.

115) Probleme S. 4.

116) bei Felix S. 152.

117) StbJb 1964/65 S. 468.

118) IStR u. IPR S. 46.

hinzu und spricht bei den Qualifikationskonflikten im Gegensatz dazu von "unlösbaren Konflikten"[119]. Die negativen Qualifikationskonflikte scheint er ganz zu übersehen.

Im Anschluß an Schmitz[120] ist Spitaler oft mißverstanden worden[121], die Qualifikationskonflikte in drei Arten zu unterteilen: Qualifikation ausländischer Steuern und Steuergruppen zur Feststellung der Gleichartigkeit, Qualifikation ausländischer Unternehmensformen und Qualifikation bestimmter Rechte in bewegliches und unbewegliches Vermögen. Dabei handelt es sich jedoch nur um die Qualifikation im nationalen Außensteuerrecht, nicht bei DBA[122]. Die drei Fälle sind solche, wo Spitaler[123] die lex fori im Außensteuerrecht auch gegen die zugunsten einer anderen Rechtsordnung gemachten Ausnahmen verteidigt.

Teichner bringt neben der mißverstandenen Konfliktsaufzählungen von Spitaler, Rosendorff und Wengler auch eine eigene Definition[124]:

"Qualifikationskonflikte sind Komplikationen, die bei der Anwendung (Auslegung) eines Vertrages (DBA) durch die Verschiedenartigkeit der Rechtsbegriffe entstehen.

---

119) IFA-Cahiers XLII S. 170.

120) S. 3ff.

121) S. z. B. Wyneer, StuW 1959 Sp. 387f., der an dieses Mißverständnis längere Ausführungen knüpft; Teichner S. 71 (mit falscher Quellenangabe).

122) Spitaler, DB-Problem S. 561: "Was im vorigen Paragraphen über das Qualifikationsproblem im internationalen Finanzrecht ausgeführt worden ist, gilt auf dem Gebiet der vertraglichen Ausschaltung der Doppelbesteuerung zum größten Teil n i c h t." (Sperrung im Original).

123) aao S. 558ff.

124) Teichner S. 71f.

mit der Folge, daß trotz vertraglicher Regelung eine Doppelbesteuerung eintritt."

Diese Definition ist freilich in mehrfacher Beziehung unbefriedigend. Abgesehen davon, daß der negative Konflikt ausgeschlossen ist, sind nicht die Rechtsbegriffe verschiedenartig, sondern eben von gleicher Art, nur ihre Auslegung ist verschieden. Es wird auch nicht gesagt, welche Verschiedenartigkeit und die Rechtsbegriffe welcher Normbereiche gemeint sind. Eine weite Auslegung würde sich aber mit der Verwendung des Begriffs an späterer Stelle[125)] widersprechen, wo nur die Normbereiche der innerstaatlichen Rechte gemeint sind. Zur weiteren Verwirrung trägt bei, daß dort der Begriff in anderer Beziehung wieder weiter aufgefaßt ist, weil ein "eigentlicher Qualifikationskonflikt" dem Zurechnungskonflikt gegenübergestellt wird.

Die engste Auffassung vom Qualifikationskonflikt findet sich bei H. Vogel[126)]. Er sieht einen Qualifikationskonflikt dann gegeben, wenn durch die Verschiedenheit des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten das Steuergut in beiden Staaten verschiedenen Vorschriften des DBA zugeordnet wird und damit beide Staaten steuerberechtigt bleiben. Diese Definition stimmt im Kern mit der hier verwendeten überein, ist jedoch in vierfacher Weise enger, indem sie die vertikalen, die unechten, die negativen und die Qualifikationskonflikte im Anknüpfungsmoment ausschließt[127)].

---

125) ders. S. 159.

126) DB 1959 S. 36; ebenso Heining StuW 1964 Sp. 462.

127) s. u. S. 121ff.

Für Weber[128] liegt ein Qualifikationskonflikt vor, wenn ein vom DBA verwendeter Begriff in den Vertragsstaaten verschieden ausgelegt wird. Dieser Begriff ist gegenüber dem hier verwendeten insofern weiter, als er auch die unmittelbaren Auslegungskonflikte umfaßt; "Qualifikationskonflikt" ist dann synonym mit "Auslegungskonflikt". Auch Mersmann[129] verwendet den Begriff in diesem weiten Umfange.

Philipp[130] scheidet bei den unechten Qualifikationskonflikten nicht den regelungsfreien Raum des DBA aus, wo die Begriffe des Abkommens gar nicht ausgelegt werden. Er bezieht dadurch alle Einkunftsermittlungskonflikte in die Qualifikationskonflikte mit ein. Weiter rechnet er zu den "echten Qualifikationskonflikten" an erster Stelle den Zurechnungskonflikt[131]. Die unmittelbaren Auslegungskonflikte nimmt er jedoch heraus[132].

Ebenso Debatin[133]; er schließt jedoch den Zurechnungskonflikt aus und verwendet somit den Begriff "Qualifikationskonflikt" wie er hier aufgefaßt wird, gleichbedeutend mit dem "mittelbaren Auslegungskonflikt".

Daraus ergibt sich eine Definition, die dem oben[134] gegebenen allgemeinen Begriff des "Qualifikationskonfliktes" im speziellen Bereich der DBA entspricht: Q u a l i f i k a t i o n s k o n f l i k t e b e i D B A bestehen in widerstreitenden Subsumptionen unter die DBA-Begriffe, die von den Vertragspartnern nach verschie-

---

128) INB F. 3 Gr. 2 S. 128.

129) StuW 1966 Sp. 323.

130) S. 246f.

131) S. 247.

132) s. o. S. 110

133) AWD 1969 S. 485; s. o. S. 110

134) S. 5

denen Rechtsordnungen ausgelegt werden.

2.) Unterteilungen des Qualifikationskonfliktes

a) Horizontale und vertikale Qualifikationskonflikte

Bei den Rechtsordnungen kann es sich entweder um die beiden nationalen Rechtsordnungen - die Fußpunkte des Spannungsdreiecks[135] - oder auf der einen Seite um diese, auf der anderen Seite um die Rechtsordnung des Abkommens handeln. Entsprechend dem Bild des Dreiecks werden hier die Konflikte zwischen den beiden "leges fororum" als "horizontale Qualifikationskonflikte", diejenigen zwischen lex contractus auf der einen, lex fori auf der anderen Seite als "vertikale Qualifikationskonflikte" bezeichnet. Bei dieser letzteren Art handelt es sich also um eine Mischform zwischen den unmittelbaren Auslegungskonflikten und den horizontalen Qualifikationskonflikten. Wie bei den letzteren ist die Frage nach der für die Auslegung kompetenten Rechtsordnung relevant, aber wie bei der ersteren ist denknotwendig einer der Standpunkte falsch; wenn der Staat im Recht ist, der sich auf die lex contractus stützt, kann ein subsidiäres Landesrecht nicht mehr zum Zuge kommen, da das DBA selbst ja schon die Lösung gibt; wenn aber der Staat im Recht ist, der die Auslegung seiner lex fori entnimmt, kann das Abkommen keine eigene Lösung geben, weil diese ja dann vorginge. Im letzteren Fall wäre die Anwendung der lex contractus falsch, weil ihr eine Auslegung entnommen wird, die sie gar nicht hergeben will.

Der bekannteste[136] Fall eines vertikalen Qualifikations-

---

135) s. o. S. 5o

136) s. u. a. Locher B § 6 IV B Nr. 4 c); Debatin DStZA 1966 S. 369ff.; Flick DStR 1968 S. 687ff.; Kolbeck S. 26ff.; Raupach S. 227f.; Bachmayr, DB 1965 S. 1263f.

konfliktes besteht in der Frage der Besteuerung der typischen stillen Gesellschaft zwischen Deutschland und der Schweiz. Ein horizontaler Qualifikationskonflikt könnte gar nicht entstehen, weil beide innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen den betreffenden Sachverhalt gleich subsumieren[137]. Für das DBA entnimmt die deutsche Verwaltung und der I. und III. Senat des BFH[138] die Qualifikation dem Abkommen selbst durch dessen historische und systematische Auslegung. So kommt bei der Beteiligung eines schweizerischen stillen Gesellschafters an einem deutschen Gewerbebetrieb die deutsche Seite zu Art. 3 Abs. 4 DBAS, die schweizerische Seite (ebenso der VI. Senat des BFH[139], nach dessen Rechtsprechung sich kein Qualifikationskonflikt ergeben würde) zu Art. 6 Abs. 1 DBAS mit der Folge der Aufrechterhaltung des beiderseitigen Besteuerungsrechtes. Die neueren deutschen und österreichischen DBA enthalten für diesen Fall meist ausdrückliche Kollisionsnormen, wobei die deutschen DBA die Gleichstellung mit Dividenden[140], die österreichischen die Anwendung des Betriebsstättenprinzips[141] bevorzugen.

b) Qualifikationskonflikte im Tatbestand und im Anknüpfungsmoment

Die nächste Unterteilung kann man nach dem zu qualifizierenden Begriff vornehmen. Handelt es sich um einen Begriff des Tatbestands der Kollisionsnorm ("Einkünfte

---

137) s. Flick aaO S. 687; der Ansicht Bachmayrs, aaO S. 1263, es handle sich um einen Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher Handelsrechte, kann nicht gefolgt werden, weil ein gleiches Steuerrecht auf jeden Fall vorginge.

138) s. o. S. 39

139) s. ebenda

140) s. Korn-Dietz Vorb. S. 109.

141) s. Watzke-Pollak-Philipp S. 34; anders nur mit der Bundesrepublik Deutschland.

aus ..." - auslegbar allerdings nur, soweit die Verteilerfunktion in Frage steht[142] -, "Dividenden", usw.), führt dies bei echten Qualifikationskonflikten in Bezug auf die Art der Doppelbesteuerung immer zu Wohnsitz-Quellenkonflikten. Im Gegensatz zu diesen Tatbestandskonflikten können die Konflikte im Anknüpfungsmoment, bei denen der anzuwendende Tatbestand des DBA feststeht, es ausschließlich um die territoriale Festlegung des Anknüpfungsmomentes geht, in Bezug auf die Art der Doppelbesteuerung nur Wohnsitzkonflikte oder Quellenkonflikte hervorrufen. Diese Unterscheidung kann für die Aufstellung materieller Lösungsgrundsätze von Bedeutung sein[143].

Beispiele für Konflikte im Anknüpfungsmoment bieten die häufigen Fälle des nach einem DBA möglichen Doppelwohnsitzes. Die Definition des Wohnsitzbegriffes in den Abkommen hat sich freilich inzwischen so verfeinert, daß solche Konflikte selten geworden sind. Sie geht regelmäßig vom Wohnsitzbegriff der lex fori aus (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA), regelt dann die verbliebenen Qualifikationskonflikte beim Wohnsitz natürlicher (Abs. 2) und juristischer (Abs. 3) Personen. Immerhin kann es bisweilen streitig sein, in welchem Vertragsstaat sich etwa die "tatsächliche Geschäftsleitung" einer Gesellschaft befindet.

Andere Schwierigkeiten kann die Frage bereiten, wo sich eine "Betriebsstätte", "regelmäßige feste Einrichtung" oder sonstige "Quelle" von Einkünften befindet. So etwa, wenn der Staat A als Kriterium für die Betriebsstätte eines Agenten das Büro heranzieht, der Staat B hingegen die Vertretungsmacht. Die Gewinne eines mit Abschlußvollmacht im Staat B tätigen Agenten, der sein

---

142) s. o. S. 100

143) s. u. S. 137

Büro im Staat A hat, werden somit in beiden Staaten besteuert, im umgekehrten Fall in keinem. Beide Staaten besteuern aufgrund des gleichen Tatbestandes, aber aufgrund verschiedener Gesichtspunkte beim Anknüpfungsmoment.

Ein weiteres Beispiel, das in anderem Zusammenhang zu einem solchen Qualifikationskonflikt führen kann, ergibt sich aus einer bereits mehrfach zitierten[144] Entscheidung des BFH: Es ging um die Frage der Quelle bestimmter Arbeitseinkünfte, wobei die Vorinstanz in Anlehnung an das deutsche Außensteuerrecht den Ort der Ausübung oder Verwertung als Anknüpfungsmoment heranzog. Der BFH hob diese Entscheidung auf und entnahm dem Abkommen selbst mittels systematischer und historischer Auslegung, daß ausschließlich der Ort der Ausübung der Arbeit maßgebend sei. Zu einem Qualifikationskonflikt im Anknüpfungsmoment kann es dann kommen, wenn sich ein anderer Vertragsstaat auf den Standpunkt der Vorinstanz gestellt hätte. Dann würden wieder beide Staaten zur gleichen DBA-Norm kommen, beide aber zum eigenen Besteuerungsrecht aufgrund verschiedener Kriterien im Anknüpfungsmoment.

c) Echte und unechte Qualifikationskonflikte

Eine wichtige Unterscheidung der Tatbestandskonflikte stellt weiter die von Philipp[145] stammende Einteilung in echte[146] und unechte Qualifikationskonflikte[147] dar. Zu den letzteren rechnet Philipp allerdings auch viele Konflikte, die sich nicht im Regelungsbereich des

---

144) s. o. S. 75, 85 und 90.

145) S. 246f.

146) Wenn Debatin, AWD 1969 S. 485, von "echten Qualifikationskonflikten" spricht, meint er damit offensichtlich den Qualifikationskonflikt im Gegensatz zum "Subsumptionskonflikt" (= unmittelbarer Auslegungskonflikt ebenso wohl Philipp selbst S. 248.

147) Im IPR waren früher ähnliche Unterscheidungen üblich: s. Rabel S. 242, Mereggi S. 297.

des DBA abspielen, sondern bei der Einkunfts- (Vermögens-)ermittlung nach nationalem Steuerrecht. Deshalb hat ihn Debatin[148] wohl dahingehend mißverstanden, daß er nur diese Einkunftsermittlungskonflikte als "unechte Qualifikationskonflikte" bezeichne.

Ein echter Qualifikationskonflikt liegt vor, wenn die unterschiedliche Auslegung der DBA-Begriffe zur Subsumption unter zwei Tatbestände führt, die verschiedene Anknüpfungsmomente für entscheidend erklären. Wird der Sachverhalt dagegen unter verschiedene Tatbestände subsumiert, die beide zum gleichen Anknüpfungsmoment führen, ergibt sich ein unechter Qualifikationskonflikt.

Für diese letztere Art der Qualifikationskonflikte gibt Philipp[149] etwa das Beispiel, daß ein österreichischer Steuerpflichtiger 30 % der Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft erwirbt und diese nach 9 Monaten mit Gewinn veräußert. Wegen der unterschiedlichen Spekulationsfrist im innerstaatlichen Recht (§ 23 der beiden EStG) kommen die Vertragspartner bei der Auslegung des DBA zu Art. 7 auf der deutschen, zu Art. 13 des DBA auf der österreichischen Seite. Beide Artikel verweisen jedoch auf den Wohnsitz als Anknüpfungsmoment, so daß nur im Weg, nicht im Ergebnis, ein Konflikt vorliegt.

Die unechten Qualifikationskonflikte sind rein theoretischer Bedeutung, ihre Lösung dient lediglich der begrifflichen Klarstellung. Bei der im Steuerrecht vorherrschenden pragmatischen Denkweise wird man sich mit ihnen nicht weiter beschäftigen brauchen.

d) Positive und negative Qualifikationskonflikte

Noch viel zu geringe Beachtung hat die Einteilung der (echten) Qualifikationskonflikte der Wirkung nach in

---

148) aaO S. 482.

149) S. 246.

positive und negative Konflikte erfahren. Ein Qualifikationskonflikt ist positiv, wenn entgegen dem Abkommen eine Doppelbesteuerung aufrechterhalten bleibt; negativ, wenn durch das Abkommen das Besteuerungsrecht beiden Vertragsstaaten entzogen wird. Jedem positiven Qualifikationskonflikt entspricht grundsätzlich auch ein negativer, indem der gleiche Sachverhalt in den anderen Vertragsstaat verlegt wird[150].

So müßte etwa, in Umkehrung des erwähnten Falles[151], die deutsche wie die schweizerische Finanzverwaltung zur völligen Steuerfreistellung des deutschen stillen Gesellschafters an einem schweizerischen Gewerbebetrieb kommen[152]: Für die deutsche Seite wäre Art. 3 Abs. 4 DBAS anwendbar mit der Folge des Besteuerungsrechts der Schweiz (Betriebsstätte), die Schweiz müßte aber Art. 6 Abs. 1 DBAS anwenden, mit der Folge, daß Deutschland das Besteuerungsrecht erhielte (Wohnsitz).

Die Unterscheidung zwischen positivem und negativem Qualifikationskonflikt hat seinen Ursprung wiederum im IPR. Kahn[153] stellt im Rahmen der "latenten Gesetzeskollisionen" unter der Überschrift "Der positive Konflikt - die Gesetzeskumulation" fest, daß die gleichzeitige Anwendung gleichartiger Rechtsregeln verschiedener Länder in vielen Fällen ein Ding der Unmöglichkeit sei. Die kumulative Konkurrenz werde dann ganz offen und von selbst eine elektive. (Leider nicht so im IStR!) Im nächsten Kapitel[154] ist als "Der negative Konflikt - das Gesetzesvakuum" eine Erscheinung über-

---

150) s. Rädler-Raupach S. 376.

151) s. o. S. 121f.

152) s. jedoch u. S. 139

153) S. 117; s. a. allgemein Neuhaus S. 57.

154) S. 120.

schrieben, die sich als Teilaspekt der Rückverweisung entwickelt hat[155].

Der gleiche Fall - Steuergesetzeskumulation und Steuergesetzesvakuum - tritt bei den Qualifikationskonflikten der DBA auf, freilich mit erheblich einschneidenderen Wirkungen als im IPR, weil eben das subjektive Recht unmittelbar, nicht über das über ihm stehende objektive Recht erfaßt wird.

Die Erscheinung des negativen Konflikts war im IStR schon länger bekannt[156], erhielt aber erst von Udina[157] diese Bezeichnung, die sich in der Folgezeit eingebürgert hat[158]. Der negative Qualifikationskonflikt spielt bei der Frage der Lösung von Qualifikationskonflikten eine wichtige Rolle[159].

3.) Typische Fälle von Qualifikationskonflikten

Bevor die Lösung der Qualifikationskonflikte besprochen wird, sollen noch einige Kernfälle des Qualifikationskonflikts in der "typischen" Form als horizontaler, echter, positiver Konflikt im Tatbestand aufgezeigt werden.

Der bekannteste[160] horizontale Qualifikationskonflikt entsteht dadurch, daß im deutschen Steuersystem (§ 15, 2. EStG) Einkünfte eines Gesellschafters einer Personenge-

---

155) Rigaux S. 18.

156) s. Herzfeld S. 469; Niboyet, Cours S. 481.

157) S. 251.

158) s. etwa Arendt, W., aaO Sp. 384; Reuvers S. 227 und 243; Lenz S. 315; Flick aaO S. 688; Raupach S. 227.

159) s. u. S. 138

160) s. H.Vogel S. 36; Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 168f.; Korn-Dietz Vorb. S. 66; Debatin, DStZ A 1966 S. 166 und AWD 1969 S. 484; Kolbeck S. 25; Rädler-Raupach S. 375f.; Weber aaO S. 128; Philipp (für Mieten im DBA Österreich-Schweden) S. 247.

soll etwa aus Zinsen, Miet- und Pachtzinsen vom Unternehmer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten. Dies kann man als einen gesetzgeberischen Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtensweise im Steuerrecht bezeichnen, eine Durchbrechung der Einheit der Rechtsordnung. Die meisten anderen Steuersysteme folgen hier hingegen der juristischen Betrachtungsweise, behalten die Einheitlichkeit der Rechtsordnung insoweit bei. Widmer[161] hatte wohl diesen Konflikt im Auge, als er sich auf dem IFA-Kongreß 1960 beklagte, daß eine sorgfältige und umfassende Redaktion der Begriffe "Zinsen" oder "Lizenzgebühren" einen Staat nicht daran hindere, unter dieser Bezeichnung erbrachte Leistungen ganz oder teilweise als versteckte Gewinnausschüttung der schuldnerischen Gesellschaft zu bezeichnen und entsprechend zu besteuern.

Der Fall kann als Beispiel für alle Konflikte dienen, wo die wirtschaftliche Betrachtensweise auf der einen, die rechtliche Betrachtensweise auf der anderen Seite vorherrscht. Im allgemeinen hat bei DBA die formell-juristische Auslegung den Vorrang[162], eine gesetzliche Fixierung der wirtschaftlichen Auslegung emanzipiert diese jedoch. Das StAnpG enthält eine Reihe ähnlicher Fälle gesetzlicher Fixierungen der wirtschaftlichen Betrachtensweise, die häufig Anlaß zu Konflikten sein können[163].

Ein anderes Beispiel[164] für einen Konflikt aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtensweise[165] ist der Gewinn deutscher Gesellschafter einer schweizerischen Grundstücks-AG aus dem Verkauf der Anteile an einen Schweizer. Hier kommt umgekehrt das Kanton Zürich auf-

---

161) S. 271.

162) s. o. S. 69.

163) s. Fritsch S. 198.

164) s. Spitaler aaO S. 169 unter Bezugnahme auf H. Vogel (S. 168 Fßn. 2); Kolbeck S. 29.

165) so Widmer aaO.

grund der wirtschaftlichen Betrachtensweise zu dem Ergebnis, daß es sich bei der Veräußerung dieser Beteiligungen nicht um einen Gewinn aus der Veräußerung beweglichen Kapitalvermögens, sondern um einen Gewinn aus der Veräußerung von in der Schweiz gelegenen Grundstücken handelt.

Ein ähnlicher Fall ergibt sich bei der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einem Gewerbebetrieb im Geltungsbereich des deutschen und österreichischen Steuerrechts[166]. Nach Art. VIII des (insoweit inzwischen geänderten) DBA-GB 1954 etwa war hier die Auslegung des Begriffs "Kapitalvermögen" ("Capital Assets") unklar. Nach englischer Auffassung fielen darunter Vermögenswerte jeder Art, also auch unbewegliches Vermögen und Anlagevermögen eines Gewerbebetriebs. Die deutsche Seite kam aufgrund von § 20 EStG zu einer engeren Auffassung, wodurch sie den genannten Fall von der Wohnsitzbesteuerung ausnehmen mußte; der entsprechende Tatbestand war aufgrund von § 17 EStG vielmehr unter die DBA-Norm für gewerbliche Gewinne zu subsumieren.

In Österreich hielt man die eigene Auffassung "schon für innerstaatlich systemwidrig"[167] und schloß sich der ausländischen Auffassung an, weil die österreichische (und deutsche) angeblich "vom international üblichen Umfang des Begriffes abweiche"[168]. Diese Ansicht ist nicht ganz verständlich: Sowohl die Neufassung des erwähnten DBA-GB im Jahre 1964 in Art. VIII Abs. 3 als auch das OECD-MA in Art. 13 Abs. 2 schließen sich der deutschen Praxis an. Damit hat sich eine Form der wirt-

---

166) s.Spitaler aaO; Weber aaO; Philipp S. 248f.; Fritsch S. 199.

167) Fritsch aaO.

168) Philipp aaO.

schaftlichen Betrachtensweise über den Weg der innerstaatlichen gesetzlichen Fixierung in der internationalen Abkommenspraxis durchgesetzt.

Damit sind die meisten in der Literatur als solche bezeichneten Qualifikationskonflikte aufgeführt. Sie hingen alle mit der vom formal-juristischen abweichenden Betrachtensweise im Steuerrecht zusammen, die gelegentlich einen gesetzlichen Niederschlag gefunden hat. Doch können es auch andere Systemunterschiede sein. So ist etwa nach deutschem und österreichischem Steuerrecht die Tätigkeit des Kommissionärs oder Handelsagenten zwingend als Gewerbebetrieb anzusehen, während Spanien dieselbe Tätigkeit nach seinem innerstaatlichen Recht als selbständige Arbeit ansehen muß[169]. Hier öffnet sich als Ursache von Qualifikationskonflikten wieder die ganze Breite der Systemverschiedenheiten der innerstaatlichen Steuerrechte. Demgemäß wird man den Qualifikationskonflikten auch nicht mit einem einzigen Prinzip beikommen können, sondern die Art der Systemunterschiede werten müssen.

III. Lösungsversuche für Qualifikationskonflikte

Das Ziel, die Doppelbesteuerung durch Verträge zu beseitigen, setzt sich in dem Wunsch fort, auch noch die nach Abschluß des DBA durch Auslegungskonflikte, insbesondere Qualifikationskonflikte, verbleibenden Doppelbesteuerungen zu beseitigen; umgekehrt will man durch das Abkommen aber auch keine ungerechtfertigten völligen Steuerbefreiungen zulassen.

Vereinzelt kommen allerdings gewisse Konflikte vor, bei denen man durch völkerrechtliche Auslegung bereits zu dem Ergebnis kommen muß, daß sie nicht gelöst werden brauchen, sondern bewußt geschaffen sind. So werden in DBA

---

169) Philipp S. 248.

mit Entwicklungsländern oft den Quellenstaaten Besteuerungsrechte zugeteilt, obwohl bekannt ist, daß nach den innerstaatlichen Einkunftsermittlungsvorschriften diese Einkünfte ausscheiden. Ebenso liegt es in Art. 10 Abs. 2 Ziff. 3 DBAÖ bezüglich der Entschädigungen für politisch Verfolgte, wobei sogar noch durch Verständigungsverfahren die Nichtanwendung des Progressionsvorbehalts vereinbart wurde[170].

Lösungen von Qualifikationskonflikten sind bisher hauptsächlich auf verfahrensmäßigen Wegen versucht worden (1.). Nur sehr vereinzelt hat man dabei nach allgemeinen materiellen Grundsätzen gesucht (2.). Bei Versagen solcher internationaler Lösungen bleiben nur noch einseitige Maßnahmen der einzelnen Vertragspartner zur Beseitigung der Folgen von Qualifikationskonflikten (3.).

1.) Formelle Lösungen

a) Gerichte

Wie Niboyet[171] richtig feststellt, ist ein Richter bei der Unmöglichkeit, den Vertrag aus der dem Abkommen innewohnenden eigenen Rechtsordnung heraus anzulegen, machtlos. Das Beste für den Richter in einem solchen Fall sei, nicht zu entscheiden und die Staaten zum Verhandeln aufzufordern[172], geschehe letzteres nicht, sei auf Unanwendbarkeit des Vertrages zu erkennen[173]. Der

---

170) s. DB 1965 S. 1268.

171) Traité III S. 386; s. a. Widmer S. 274 mit Hinweis auf BGE 62 I 98.

172) Ähnlich will Chrétien, Rev. Crit. 1951 S. 68, die Entscheidungen des nationalen Gerichts bis zu einem Verständigungsverfahren aussetzen (statt bis zu einer einseitigen Stellungnahme des Ministeriums).

173) Niboyet aaO.

Richter ist zur Auslegung, nicht zur legislatorischen Revision eines Vertrages berufen[174]; er kann also nicht, wie § 1 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches sagt, "nach der Regel entscheiden, die er als Gesetzgeber aufstellen würde".

Daraus könnte man schließen, daß eine Gerichtsinstanz bei der Lösung von Qualifikationskonflikten, bei denen definitionsgemäß beide Parteien "im Recht" sind[175], keinen Raum hätte. Eine solche Auffassung ginge jedoch an der Praxis vorbei. Die Häufigkeit der Qualifikationskonflikte hängt davon ab, wie weit in dem Spannungsdreieck zwischen völkerrechtlicher und zwei landesrechtlichen Auslegungen jeder Staat seine an sich subsidiäre lex fori auf Kosten der lex contractus ausdehnt. Es wurde aber aufgezeigt, daß dies noch in weitem Umfang geschieht und durch das Eintreten der angloamerikanischen Staaten in den Kreis der Vertragspartner mit der folgenden Festlegung der mißverständlichen Auslegungshilfsklausel zugunsten der lex fori die Praxis eher zunimmt als nachläßt, wenn auch durch das OECD-MA eine Wende eingesetzt hat.

Eine internationale Gerichtsinstanz hätte somit sehr wohl eine wichtige Funktion zu erfüllen, nähmlich die vielen durch diese Praxis auftretenden "Schein-Qualifikationskonflikte" als völkerrechtliche Auslegungskonflikte zu demaskieren, die durchaus durch die Aussage des Abkommens zu lösen wären. Hat ein solches Gericht eine Zeit lang diese von den nationalen Gerichten vernachlässigte völkerrechtliche Auslegung nachgeholt, ist zu erwarten, daß sich auch die nationalen Gerichte mehr und mehr mit einer völkerrechtlichen Auslegung der DBA-Bestimmungen vertraut machen.

---

174) s. Bernhardt S. 49f.; Dalimier J. Cl. Fiscal Fasc. 15 S. 30.

175) s. schon Kahn S. 54f.

b) Verwaltungsmaßnahmen

Die wirklichen Qualifikationskonflikte sind allerdings tatsächlich durch einen Gerichtsspruch allein nicht zu lösen. So ist ein anderer Weg zu suchen, der ohnedies durch die Abneigung der Steuerverwaltungen gegen von ihnen unabhängige dritte Instanzen vorgezeichnet ist.

aa) Neufassung des Abkommens

Der radikalste Weg zur Beseitigung von Qualifikationskonflikten, die Kündigung und Neufassung des Abkommens, wird nur mit großem Bedacht gewählt. Nur Niboyet[176] schlägt diese "Beseitigung der anormalen Situation, die nicht andauern dürfe" vor, indem er nur die Alternative zwischen Einigung über die Qualifikation ("unisson de leur qualification") oder Kündigung des Vertrages läßt. Das hieße hier freilich oft, das Kind mit dem Bade ausschütten. Spitaler[177] hält es zwar für wünschenswert und geboten, zur Behebung der Doppelbesteuerung in diesen Fällen ein zusätzliches Abkommen zu schließen, schränkt aber richtig ein, daß manchmal in absehbarer Zeit es nicht möglich ist, die Apparate beider Staaten zum Abschluß eines Zusatzabkommens zur Behebung bestehen gebliebener Doppelbesteuerungen, die nur in vereinzelt vorkommenden Sachlagen auftreten, in Bewegung zu setzen.

Zwar werden regelmäßig die Qualifikationskonflikte bei Neufassung von Abkommen ausgeschaltet, doch wird die Neufassung selten durch Qualifikationskonflikte veranlaßt. So wurden das DBA-GB und das DBA-USA von 1954

---

176) Traité III S. 385 mit Traité IV S. 183 mit Fßn. 1).

177) aaO S. 170.

[illegible] 1962 bzw. 1966 neugefaßt, das DBAI von 1925 hin[illegible] nur vierjährig, das DBAS von 1931 erst nach 40-jähriger Geltungsdauer verändert. Gerade diese beiden Vorkriegsabkommen bargen aber weit mehr Qualifikationskonflikte in sich als die neuen DBA, deren Änderung fast ausschließlich von finanzpolitischen Gesichtspunkten veranlaßt wurde.

bb) Verständigungsverfahren

In den oben[178] behandelten Verständigungsverfahren hat man einen handlicheren Weg zur Lösung der Qualifikationskonflikte gefunden, eine "Vertragsmodifikation in vereinfachter Form"[179], dessen Ratifikation nach Ansicht von Kerlan-Dalimier[180] durch diejenige des Hauptabkommens vorweggenommen ist. Das Verständigungsverfahren beläßt einerseits den nationalen Steuerverwaltungen das Entscheidungsrecht über die bei Abschluß des DBA nicht bedachten Doppelbesteuerungsfälle, andererseits kann es auch solche Fälle zur Lösung bringen, in denen tatsächlich jeder Staat vom Standpunkt seines internen Rechts aus nach Versagen völkerrechtlicher Auslegungsregeln weiterhin besteuerungsberechtigt bleibt.

Daß ein Verständigungsverfahren zur Beseitigung von positiven Qualifikationskonflikten möglich ist, wird

---

178) s. S. 40ff.

179) Dalimier aaO No. 140 (S. 30): "... modifier dans une forme simplifiée les conventions en vigueur"; Wengler, S. 188, nennt die Verständigungen "im Grunde echte Staatsverträge zur Ergänzung von begrifflichen Lücken des DBA"; Flick, Felix S. 158, gibt der vom Vertrag abgedeckten Verständigung dieselbe verbindliche Wirkung wie der Abkommen selbst.

180) No. 130 (S. 28): "ils doivent être considéré comme ratifié à l'advance en vertu de l'autorisation initiale."

allgemein angenommen[181]; Philipp[182] hält es allerdings für bestritten.

Streitig ist auf jeden Fall, ob der vom Qualifikationskonflikt betroffene Steuerpflichtige die Einwendung im Sinne des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA hat oder lediglich die zuständigen Behörden von sich aus im allgemeinen Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA beraten dürfen.

Letzteres nimmt Debatin[183] an. Nach Mersmann[184] könnte dem Wortlaut des OECD-MA entnommen werden, daß ein Verstoß gegen das DBA vorliegen müsse, damit die Einwendung möglich sei. Debatin[185] begründet seine Ansicht damit, daß beim Qualifikationskonflikt keine "dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung" zu besorgen sei. Im Falle des Qualifikationskonfliktes, wurde oben[186] dargelegt, zerfällt das eine formelle Abkommen aber in zwei verschiedene Inhalte. Mit einer "diesem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung" kann mit "Abkommen" nur die Gesamtheit der materiellen Inhalte des DBA gemeint sein; denn nur durch den Inhalt des Abkommens wird auf die Besteuerung Einfluß genommen. In der Regel, nämlich bei einheitlichem innerstaatlichem Recht und bei völkerrechtlicher Auslegung, wird dem formellen Abkommen auch ein gleicher materieller Inhalt entsprechen. Wenn aber ausnahmsweise durch eine Doppelfiktion dem Abkommen zwei

---

181) s. u. a. Korn-Dietz, die (Vorb. S. 66) dies sogar als einzige Abhilfe gegen Qualifikationskonflikte ansehen; W. Arendt, aaO Sp. 393.

182) S. 248.

183) Debatin aaO S. 486.

184) Ertragsbesteuerung S. 192; er spricht dann allerdings weiter von einer "Klarstellung" im DBAF, so daß die OECD-Bestimmung wohl deren Sinn haben wird.

185) aaO.

186) s. o. S. 62f.

verschiedene Inhalte gegeben werden, war dies von der OECD-Bestimmung sicher nicht mit "diesem Abkommen" gemeint. Der OECD-Kommentar führt auch keinen Fall eines Qualifikationskonfliktes auf, der Begriff selbst ist dem ersten Kommentar fremd[187]. Der einzige im Kommentar[188] gegebene Beispielsfall für die Notwendigkeit eines allgemeinen Verständigungsverfahrens ist kein Qualifikationskonflikt.

Die älteren deutschen DBA mit Italien, Finnland, der Schweiz[189] und Frankreich etwa sprechen nur von "Doppelbesteuerung", ohne daß diese "dem Abkommen nicht entsprechen" dürfte, um eine Einwendung zuzulassen. Mit "dem Abkommen widersprechend" war eine Ausweitung des Rechtsschutzes auf die theoretisch mögliche (virtuelle) Doppelbesteuerung über die effektive hinaus gemeint[190], nicht aber umgekehrt eine Einschränkung.

Die Differenzierung von Debatin wird auch sonst nirgends gestützt, insbesondere hält sich die Praxis nicht daran[191]. Kerlan Dalimier[192] halten umgekehrt bei den nach Abschluß des DBA verbleibenden Doppelbesteuerungen allgemein ein Verständigungsverfahren "à la demande des contribuables victimes de cumuls d'impôts" für möglich.

Aus allem geht hervor, daß nach dem OECD-MA sowohl unmittelbare als auch mittelbare Auslegungskonflikte dem Verständigungsverfahren sowohl in der allgemeinen Form

---

187) obiter erscheint er allerdings in OECD-Kommentar ErbSt S. 36.

188) Anm. 7 zu Art. 25 (S. 201).

189) anders in der Neufassung 1959.

190) s. Weber IWB F. 3 Gr. 2 S. 214.

191) so ders. aaO.

192) No. 171 (S. 37).

als auch auf Einwendung des Steuerpflichtigen hin offenstehen. Doch bleibt diese Frage bei jeder Abkommensfassung neu zu prüfen; anderes kann sich insbesondere aus dem insoweit ganz neu gefaßten Art. 25 EWG-Vorentwurf ergeben.

2.) Materielle Lösungen

Der grundsätzliche Vorrang der lex contractus gegenüber den beiden "leges fororum" wurde oben[193] dargestellt. In dem Spannungsdreieck war somit eine Ecke als vorrangig festgelegt. Um zu einer materiellen Lösung von Qualifikationskonflikten zu gelangen, müßte man eine weitere Rangstufung vornehmen, also der Qualifikation nach der lex fori des einen Staates den Vorrang gegenüber derjenigen nach der lex fori des anderen Staates geben. Grundsätzlich stehen sich jedoch die nationalen Steuerrechtsordnungen eines jeden der beiden Staaten gleichwertig bei der Abkommensauslegung gegenüber, keine hat die Priorität[194]. Schon damit ist jeder materiellen Lösung a priori weitgehend die Basis genommen.

Bei dieser Ausgangslage bleibt es zumindest im Hinblick auf die Konflikte im Anknüpfungsmoment. So ist es nicl verwunderlich, daß die Wohnsitzdefinition des OECD-MA schließlich (Art. 4 Abs. 2 d)) im formellen Verfahren endet und das internationale Verständigungsverfahren hier überhaupt seinen Ursprung hat[195].

Es stellt sich somit überhaupt die Frage, ob man nach allgemeinen materiellen Lösungsgesichtspunkten suchen

---

193) S. 64.

194) Weber IWB F. 3 Gr. 2 S. 119; Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 170.

195) Tittel S. 43.

soll oder Konfliktslösungen nicht doch in letzter Instanz den pragmatischen Billigkeitsvorstellungen der Unterhändler zu überlassen seien.

Dies ist im allgemeinen der gegenwärtige Zustand[196], der freilich nicht voll befriedigend ist.

Einmal ist es unerfreulich, daß die Art und Weise der Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht aus dem unter den Augen der Öffentlichkeit geschlossenen und bekanntgemachten Abkommen und dessen Grundsätzen vorgenommen wird, sondern in einem hinter verschlossenen Türen[197] stattfindenden Verständigungsverfahren, das trotz aller Stimmen[198], die eine Veröffentlichung der Verständigungen fordern, weitgehend nicht bekanntgemacht wird.

Weiter bleiben die negativen Qualifikationskonflikte ungelöst. Wenn sich aus dem Abkommen keine einwandfreie Zuteilung des Steuergutes ergibt, das interne Recht beider Vertragsstaaten die Besteuerung aber jeweils dem anderen Staat überläßt, kann nicht ein Staat die Besteuerung entgegen seinem eigenen Recht an sich reißen und sich zur Begründung lediglich auf das Vorliegen einer Verständigung mit dem anderen Staat berufen. Dies würde wohl dem in allen DBA-Staaten anerkannten Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit in der einen oder anderen Weise widersprechen, der kaum die Beseitigung einer gesetzlich vorgesehenen Steuerbefreiung für den Steuerpflichtigen ohne gesetzliche Grundlage zuläßt. Die Berufung auf ein bloß formelles Abkommen zweier Verwaltungen kann für sich noch keine solche rechtliche Grundlage schaffen, die staatlichen Gesetzen vorgehen müßte.

---

196) s. Lenz S. 318.

197) ders. S. 319.

198) s. IFA-Resolutionen 1960, Strobl AWD 1960 S. 279.

Eine materielle Lösung hat sich zunächst auf die Konflikte im Tatbestand zu beschränken. Hier muß nach Gesichtspunkten jenseits der - insbesondere systematischen - Auslegung gesucht werden, die entweder den Quellenstaat (dessen Rechtsansicht oder Besteuerungsrecht) oder den Wohnsitzstaat bevorzugen. Die sich dabei ergebenden Gesichtspunkte lassen sich auf die unmittelbaren Auslegungskonflikte übertragen, soweit die Berechnung der Einkünfte nur nach der lex fontis oder der lex domicilii geschehen kann.

Nach dem vorher Gesagten ist es nicht verwunderlich, daß der einzige Anstoß von der Praxis zur Lösung der Qualifikationskonflikte auf materieller Grundlage im Fall eines negativen Qualifikationskonfliktes relevant wurde: In dem oben[199] angeführten Fall eines schweizerischen Gewerbebetriebs mit einem deutschen stillen Gesellschafter hat man nach Fehlschlag von Verständigungsbemühungen versucht, vom Standpunkt der subsidiären lex fori dort abzugehen, wo diese kein einheitliches Ergebnis bringt und hat die lex fontis - die Rechtsansicht des Quellenstaates - für maßgeblich erklärt. In einem im Herbst 1964 ergangenen koordinierten Ländererlaß[200] wird in diesem Fall auf die Wertung nach schweizerischem Recht, die Rechtsordnung des Quellenstaates, abgestellt. Im Falle des entsprechenden positiven Qualifikationskonflikts wurde die Steuer weiter "auf der Grundlage des deutschen Rechtsstandpunkts voll erhoben".

Debatin[201] drückt das so aus, daß die Qualifikation desjenigen Landes vorgehen müsse, in dem der Schwerpunkt des zu beurteilenden Rechtsverhältnisses "liege". Die

---

199) S. 126f. mit S. 121f.

200) s. DB 1964 S. 1792.

201) DStZA 1966 S. 375.

Besteuerung müsse der Rechtsqualifikation desjenigen Landes folgen, das infolge der Tatsache, daß das Unternehmen sich auf seinem Gebiet befindet, auch die "Rechtswirklichkeit" bestimme. Das Gleiche deutet wohl Philipp[202] mit der Möglichkeit einer Zugrundelegung des Prinzips "locus regit actum" an, wodurch das Recht jenes Staates für maßgeblich erschiene, in dem der Sachverhalt gesetzt wurde. Debatin unterstellt, aus den nationalen Handelsrechten ergäbe sich nicht ein gleicher Sachverhalt, selbst wenn die Verträge der stillen Gesellschaft gleich lauten würden[203]. Dies ist jedoch nicht nötig, die Partner der stillen Gesellschaft haben ja volle Vertragsfreiheit, nur subsidiär gelten für sie die jeweiligen handelsrechtlichen Vorschriften. Ein "gleicher Sachverhalt" mit gleichen Rechten und Pflichten ist daher durchaus denkbar, ohne daß die Folgerung gestört würde, die Beurteilung des Quellenstaats sei maßgebend. Der Quellenstaat stützt sich hier zudem im einen Fall auf das DBA, im anderen auf sein nationales Steuerrecht.

Debatin geht weiter davon aus, daß es sich um die Auslegung des Vertrages handele[204]. Der Vertrag ist aber bereits ausgelegt, nur (leider) auf beiden Seiten mit verschiedenen Ergebnissen. Die Lösung der Qualifikationskonflikte ist keine Frage der Auslegung mehr, sondern greift darüber hinaus. Im Rahmen der völkerrechtlichen Auslegung kommt man hier nicht zur lex fontis; allgemein kann man diese Folgerung schon deshalb nicht ziehen, weil dann die Begriffsverweisungen[205] überflüssig, die Auslegungshilfsklausel zugunsten der lex fori aber sogar falsch wäre. Es geht eben nicht mehr um die Auslegung

---

202) S. 248.

203) Debatin aaO.

204) ders. aaO.

205) s. o. S. 69ff.

des DBA, sondern um das Auffinden eines materiellen Grundsatzes dort, wo die Auslegung versagt, indem sie nicht zu einem für beide Seiten einheitlichen Ergebnis führt. De lege ferenda wäre freilich eine Ausdehnung der Begriffsverweisungen über den Begriff "unbewegliches Vermögen" hinaus wünschenswert[206]. Durch eine einseitige Maßnahme kann eine solche Verschiebung aber nicht herbeigeführt werden, wie es in dem erwähnten[207] koordinierten Ländererlaß geschehen war; Bachmayrs[208] Kritik an dem Erlaß ist insoweit Recht zu geben.

Spitaler will in dem gleichen IFA-Vortrag, in dem er die Unmöglichkeit einheitlicher Lösungen für Qualifikationskonflikte feststellt[209], die Rechtsauslegung des Quellenstaats bevorzugen[210].

Zu diesem Ergebnis, das zunächst mit der ersten Lösung identisch scheint, kommt Spitaler[211] aus den Erkenntnissen der modernen Interessenjurisprudenz, die die sog. Begriffsjurisprudenz weitgehend verdrängt habe und sich zu einem vernünftigen Abwägen der im Streit befindlichen Rechtswerte bekenne. Über die Interessengesichtspunkte, die den Absichten und Wertungen der Vertragspartner zugrunde liegen, klärt er allerdings kaum auf. Als einzigen kausalen Faktor der Rechtsbildung führt er an, daß die Besteuerung im Wohnsitzstaat die elastischere wäre.

---

206) s. Lenz S. 311.

207) s. o. S. 139

208) DB 1965 S. 1263f.

209) Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 168 und 171.

210) aaO S. 170; der Widerspruch wird in der französisch- und englischsprachigen Zusammenfassung (aaO S. 173) dahin erläutert, daß allgemeine Lösungsprinzipien nur mit großer Vorsicht ("sinon avec grance circonspection", "except with the greatest caution") erlaubt seien.

211) aaO S. 170.

Daß dies als einzige Begründung einer so schwerwiegenden Entscheidung zu gering ist, geht zumindest am Beispiel des negativen Qualifikationskonfliktes hervor: Der deutsche stille Gesellschafter eines schweizerischen Gewerbebetriebes wird kaum mit dem Argument zur Besteuerung herangezogen werden können, die Besteuerung im Wohnsitzstaat sei die elastischere. Wenn beim negativen Qualifikationskonflikt die Besteuerung im Wohnsitzstaat zurücktritt, kommt die Rechtsauslegung des Quellenstaats ja gerade nicht zur Bevorzugung.

Daraus ersieht man, daß es Spitaler eben nicht um die Bevorzugung der Rechtsauslegung des Quellenstaats geht, sondern vielmehr um die staatswirtschaftliche Zugehörigkeit des Steuerguts[212], die in der Praxis meist zur Bevorzugung der Ursprungsbesteuerung vor der Wohnsitzbesteuerung führt[213].

So hat der Generalberichterstatter[214] die Meinung Spitalers auch dahingehend aufgefaßt, daß im Verständigungsverfahren die Unterhändler im Zweifel das Besteuerungsrecht dem Staate, in dem das Einkommen seine Quelle hat, und nicht dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen zuzuteilen hätten.

Das hieße, um Spitalers Lösung fortzuführen, beim positiven Qualifikationskonflikt die Rechtsauffassung des Quellenstaates, beim negativen die des Wohnsitzstaates zu bevorzugen. Damit deckt sich Spitalers Lösung nicht mit der von Debatin gutgeheißenen des koordinierten Ländererlasses über die Behandlung der stillen Gesellschaft im Verhältnis zur Schweiz.

---

212) ders. DB Problem S. 478.

213) ders. aaO S. 617.

214) Lenz S. 318.

Die Zuteilung des Besteuerungsrechts in Zweifelfällen an den Quellenstaat ginge aber über die kausalen Faktoren der Rechtsbildung im Sinne der Interessenjurisprudenz hinaus und ist aus deren Erkenntnissen nicht mehr zu begründen: Die in dem DBA niedergelegten Wertungen, die oft zu einem ausgeklügelten System der gegenseitigen Steuerverzichte der Vertragsparteien führen, würden einseitig umgestaltet, die Absichten derer, die den Vertrag geschaffen haben, verdreht werden. Die kausalen Faktoren des Abkommens bevorzugen keinen der beiden Partner anders, als dies im DBA selbst zum Ausdruck gekommen ist. Bei der immer stärker einsetzenden Welle der Abkommen zwischen Staaten mit gänzlich verschiedenen Wirtschaftsstrukturen kann die Bevorzugung des Besteuerungsrechts eines Staates gravierende Folgen haben. Die Frage nach dem Primat der Wohnsitz- oder Ursprungsbesteuerung kann nur im Vertrag selbst gelöst werden; diese Lösung darf nicht durch eine nachträgliche Bevorzugung der Auslegung jeweils desjenigen Staates, der der Quellenbesteuerung den Vorzug gibt, verschoben werden. Solche Grundsätze hielten sich auch nicht mehr im Rahmen der Verständigungsermächtigung[215]. Eine ratio legis "im Zweifel für den Quellenstaat" kann man dem DBA in dieser generellen Weise schon wegen der in den meisten Abkommen enthaltenen[216] Subsidiaritätsklausel zugunsten der Wohnsitzbesteuerung (Art. 21 OECD-MA) nicht entnehmen.

Umgekehrt läßt sich aus dieser Bestimmung aber auch nicht eine Analogie zugunsten der Wohnsitzbesteuerung beim Qualifikationskonflikt ziehen. Dem stünden in etwa die gleichen Einwendungen entgegen, die eben gegen Spitalers generelle Bevorzugung der Ursprungsbesteuerung geltend gemacht wurden. Eine unmittelbare Anwendung des betref-

---

215) s. SP zu DBAO Ziffer 17.

216) OECD-Kommentar Anm. 1 zu Art. 21 (S. 177).

fenden Artikels scheidet aus, weil die Einkünfte in der Regel ja "in den vorstehenden Artikeln ausdrücklich erwähnt" sind, wenn auch von der Sicht eines jeden Vertragspartners an anderer Stelle.

Eine solche Auffassung würde sich mit der einzigen Stimme berühren, die im IPR die Wahl unter mehreren Qualifikationsmöglichkeiten unter aprioristischen Gesichtspunkten trifft: Die Qualifikationstheorie von Lea Meroggi[217] leitet aus vorgesetzlichen ethischen Gesichtspunkten den Vorzug der personalen Qualifikationstypen vor den territorialen her. Zwar ist auch der Wohnsitz territorialer Anknüpfungspunkt, aber doch immerhin näher an den personalen Anknüpfungsmomenten als die Quelle. Die Vergleichsmöglichkeiten sind freilich wegen der unterschiedlichen Methoden auch hier begrenzt, doch würde dort wie hier von zwei möglichen Kollisionsregeln diejenige, die an persönliche Merkmale anknüpft, derjenigen vorgezogen werden, die sachliche Kriterien für maßgeblich erklärt.

Da von der Seite des Besteuerungsrechts eines Vertragss t a a t e s bisher noch keine absolut gültige Lösung gefunden wurde, könnte man versucht sein, eine solche vom Blickpunkt des S t e u e r p f l i c h t i g e n aus zu suchen.

Von der Seite des unbeschränkt Steuerpflichtigen sind tatsächlich nicht mehr beide Rechtsordnungen gleichwertig. Im Wohnsitzstaat hat er seine "ständige Wohnstätte", seinen "Mittelpunkt der Lebensinteressen", seinen "gewöhnlichen Aufenthalt" oder er besitzt dessen Staatsangehörigkeit[218]. Damit muß definitionsgemäß dem Steuerpflichtigen die Rechtsordnung des Wohnsitzstaates

---

217) S. 287f. und 305.

218) s. OECD-MA Art. 4 Abs. 2 a) bis c)

näher stehen als diejenige des Quellenstaates. Ihm wurde das DBA als Gesetz nach den Regeln des Wohnsitzstaates bekanntgemacht, seine Kenntnis darf daher fingiert werden.

Der von allen Kulturstaaten anerkannte, aus dem Grundsatz der Rechtstaatlichkeit abgeleitete Satz, daß ein Gesetz so ausgelegt werden muß, wie es dem Bürger bekannt gemacht wurde, verlangt hier eine materielle Bevorzugung der Rechtsordnung des Wohnsitzstaates. Allerdings kann der Quellenstaat formell richtig argumentieren, der (unbeschränkt) Steuerpflichtige des Wohnsitzstaates sei eben auch (beschränkt) Steuerpflichtiger des Quellenstaates. Als solcher sei er eben auch Gewaltunterworfener dieses letzteren Staates und habe dessen Gesetze und gesetzesförmlich bekanntgemachten Staatsverträge in der dort veröffentlichten Fassung gegen sich gelten zu lassen. Gegen diese Auffassung ist isoliert für sich nichts einzuwenden, doch geht es hier ja darum, ein über der formell richtigen Rechtsansicht beider Partner stehendes Prinzip zu finden, das es erlaubt, der Rechtsauffassung des einen Staates den Vorzug vor derjenigen des anderen zu geben. Dabei könnte man hier an eine Art "rechtsstaatlicher Garantie auf internationaler Ebene" denken[219]. Dies würde zu einer Bevorzugung der Auslegung des Wohnsitzstaates führen, mit dem der Steuerpflichtige enger verknüpft ist als mit dem Quellenstaat.

Von den bisher aufgezeigten Lösungsmöglichkeiten sollten diejenigen ausscheiden, die unmittelbar vom Besteuerungsrecht des einen Staates ausgehen. Sie verschieben das System der gegenseitigen Steuerverzichte, das dem Abkommen zugrunde liegt.

---

219) so Tittel S. 122, der damit die Staaten zur Eröffnung eines internationalen Rechtsweges verpflichtet sehen will.

Der Betrachtensweise des Quellenstaates wird vom Gesichtspunkt der Steuerverwaltungen, derjenigen des Wohnsitzstaates vom Gesichtspunkt des Steuerpflichtigen der Vorzug zu geben sein. Die absolut beste Lösung darunter muß der Wertung der Gesichtspunkte im Einzelfall überlassen bleiben. Dabei bleibt den Vertragspartnern schließlich doch kein anderes Mittel, als die Wertungen des Abkommens in dem Raum zu wiederholen, der mit der Auslegung nicht eindeutig erfaßt wird. Da bei der Schaffung des DBA aber allgemein der Schutz des Steuerpflichtigen hinter dem staatlichen Besteuerungsinteresse zurücktritt, könnte die Rechtsauffassung des Quellenstaates öfters die angemessene sein als diejenige des Wohnsitzstaates.

Philipp[220] deutet noch einige andere Lösungen an, die nicht vom Dualismus Wohnsitz- - Quellenstaat ausgehen und somit auch für Konflikte im Anknüpfungsmoment von Bedeutung sein können. Er stellt auch darüber den Vorbehalt, daß "die Frage theoretisch kaum völlig erschöpfend behandelt werden kann".

Eine Lösung nach den Regeln des IPR[221] ist in den DBA schwerlich denkbar.Die vom IPR erfaßten bürgerlichrechtlichen Beziehungen gehen oft in eine ganz andere Richtung als der für die Einkommensteuer erhebliche Tatbestand. Das IPR läßt zudem die an einem Rechtsgeschäft beteiligten Parteien in so weitem Maße über die anwendbare Rechtsordnung entscheiden[222], wie es das IStR nicht zulassen könnte.

Eine Lösung nach dem Prinzip "locus regit actum"[223],

---

220) S. 248f.

221) ders. aaO.

222) s. Nußbaum S. 150; Neuhaus S. 169ff.

223) Philipp aaO.

das zur Maßgeblichkeit derjenigen Rechtsordnung führen soll, wo der Sachverhalt gesetzt wurde, würde in vielen Fällen zu formal erscheinen. Im IPR hat der Grundsatz nur im Hinblick auf die Form der Rechtsgeschäfte Bedeutung erlangt[224] und gilt nach moderner Theorie nur fakultativ[225]. Das Problem setzt im IStR aber oft gerade erst bei der Frage an, w o ein Sachverhalt gesetzt wurde. Mit dieser Lösung ist wohl letzten Endes nur eine andere sprachliche Fassung der Bevorzugung der Auffassung des Quellenstaates zu erblicken.

Eher aus dem IPR übernehmen ließe sich bisweilen der Grundsatz der Bevorzugung desjenigen Rechtes, das dem Rechtsverhältnis den "charakteristischen Inhalt"[226] gegeben hat. Sie sucht den funktionellen Zusammenhang des Tatbestandes mit einer bestimmten Rechtsordnung zur Anknüpfung heranzuziehen[227]. Dies deutet Debatin[228] auch an, wenn er die ältere Formulierung von der "Lage des Schwerpunktes eines Rechtsverhältnisses" gebraucht. Der Grundsatz führt freilich nicht immer zum Recht des Quellenstaates. Ein großer Gläubiger beispielsweise wird vielmehr in der Regel den Schuldner seiner Rechtsordnung unterwerfen; wenn sich ein deutsches Großunternehmen mit einem stillen Gesellschaftsanteil an einem schweizerischen Kleinbetrieb beteiligt, wird der charakteristische Inhalt des Rechtsgeschäfts durch den vom deutschen Gesellschafter diktierten Vertrag und die diesen umgebende Rechtsordnung, die lex domicilii, bestimmt, keineswegs durch die lex fontis.

---

224) s. Nußbaum S. 141.

225) s. Kosters-Dubbink S. 452.

226) s. Schnitzer[4] S. 52ff. insb. S. 53f.; Neuhaus S. 123ff.

227) Schnitzer[4] S. 52.

228) DStZA 1966 S. 375.

Philipp[229] schlägt schließlich noch vor, daß das Recht desjenigen Staates zurücktreten solle, das im strittigen Punkt vom international üblichen Umfang des Begriffes abweicht.

Auch dieser Lösung kann nicht voll zugestimmt werden. Der Grundgedanke ist bei der völkerrechtlichen Auslegung des Vertrages schon zu berücksichtigen, denn im Zweifel hatten die Vertragspartner ja das international Übliche gewollt. Soweit das aber nicht der Fall war, kann man das IStR noch nicht als so gefestigt ansehen, als daß es einen sicheren Richtpunkt abgeben könnte. Insbesondere die häufig in Streit befindliche Übernahme der innerstaatlich gesetzgeberisch festgelegten wirtschaftlichen Betrachtungsweise in das IStR ist noch nicht abgeschlossen. So hat sich gerade in dem von Philipp herangezogenen Musterfall die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einem Gewerbebetrieb[230] die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf dem Weg über ihre Normierung im nationalen Recht als auch dem IStR adäquate Lösung durchgesetzt. Eine allgemeine Angleichung an das zuvor international Übliche hätte also einen Fortschritt verhindert.

3.) Maßnahmen im nationalen Außensteuerrecht zur Beseitigung der Folgen von Qualifikationskonflikten

Ist es zu keiner Einigung zwischen den Vertragsparteien gekommen, kann eine Doppelbesteuerung nur durch einseitige staatliche Maßnahmen beseitigt werden (a). Schwieriger ist ein solcher Versuch bei negativen Qualifikationskonflikten (b).

---

229) aaO.

230) s. o. S. 129

a) Beseitigung positiver Besteuerungskonflikte

Durch das nationale Außensteuerrecht werden heute weitgehend Doppelbesteuerungen durch Steuerverzichte beseitigt, soweit keine DBA mit dem betreffenden Quellenstaat bestehen. Wenn diese letzte Einschränkung fallen gelassen wird, können mit einer solchen Bestimmung den positiven Qualifikationskonflikten die Wirkungen der Doppelbesteuerung genommen werden.

Eine solche Regelung enthält § 68g (2) EStDV. Diese Bestimmung wurde zwar in erster Linie für solche Doppelbesteuerungen getroffen, wo das DBA von vornherein die Möglichkeit doppelter Besteuerung offenließ[231]; so bleibt etwa nach Art. 11 Abs. 2 DBAI neben einer Sachsteuer im Quellenstaat noch eine Personalsteuer im Wohnsitzstaat möglich[232]. Dennoch besteht kein Zweifel daran, daß § 68g (2) EStDV auch auf positive Qualifikationskonflikte Anwendung findet[233]; es ist kein Grund ersichtlich, hier eine Abweichung des Sinns vom Wortlaut anzunehmen. Eine zusätzliche Steuerbefreiung in dieser Weise berührt das Abkommen weder unmittelbar noch auf dem Wege über die Auslegung. Das DBA soll ja keinen Staat daran hindern, einseitig auf die Geltendmachung von Besteuerungsrechten zu verzichten, die ihm (zumindest seiner Meinung nach) aus dem Abkommen eigentlich zustehen würden.

b) Beseitigung negativer Besteuerungskonflikte

Die gleichen Grundsätze lassen sich jedoch nicht auf die negativen Qualifikationskonflikte übertragen. Denn

---

231) s. Korn-Dietz Vorb. S. 30.

232) s. dies. Anm. 2) zu DBAI Art. 11 (Italien S. 24).

233) dies. Vorb. S. 66; Weber IWB F. 3 Gr. 3 S. 129; Spitaler, IFA-Cahiers XLII S. 171.

dann läge kein Verzicht des Staates, sondern umgekehrt ein neuer Besteuerungsbestand vor.

Einen Ansatz dazu könnte man dennoch in der französischen Bestimmung des Art. 3 § III des Gesetzes Nr. 59 - 1472 vom 28.12.1959 sehen[234], wonach alle Einkünfte, deren Besteuerung Frankreich nach einem DBA zugeteilt sind, in Frankreich auch besteuert werden können. Abgesehen von der ohnehin nicht ganz einwandfreien rechtlichen Grundlage der Bestimmung[235] wird man auch damit den negativen Qualifikationskonflikt nicht einseitig lösen können: Die Bestimmung setzt erst nach der kollisionsrechtlichen Feststellung des Besteuerungsrechts aufgrund des DBA ein, wirkt also auf diese nicht zurück. Das DBA bleibt vielmehr weiterhin nach französischem Rechtsstandpunkt auszulegen (Folge: kein Besteuerungsrecht), so daß für ein Eingreifen der zitierten Bestimmung kein Raum bleibt.

---

234) der Text lautet: "Nonobstant toute disposition contraire du Code général des impôts sont passible en France de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés tous revenus dont l'imposition est attribué à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions".

235) s. Kerlan-Dalimier Nr. 159 (S. 34); Rothstein, Begriff des IStR S. 38f. führt auch an, daß die Bestimmung dem negativen Wohnsitzkonflikt nicht gerecht wird.

§ 4 Zusammenfassung

Den Begriff des Qualifikationskonfliktes und die Lösung des Qualifikationsproblems nach der lex fori hat das IStR aus dem IPR übernommen. Grundsätzlich ist gegen diese Methodenanalogie nichts einzuwenden; sie ist unvermeidbar, solange es kein "allgemeines Kollisionsrecht" gibt. Bei den DBA bestehen jedoch in mehrfacher Beziehung Bedenken. Abgesehen davon, daß die Lösungsmethode des Qualifikationsproblems nach der lex fori im nationalen Außenprivatrecht als Relikt der Begriffsjurisprudenz mehr und mehr in den Hintergrund gegenüber funktionellen Betrachtungsweisen tritt, hat die lex-fori-Theorie im IPR bei der Qualifikation von Begriffen der Staatsverträge nie geherrscht. Im nationalen Außensteuerrecht hat die Anwendung der lex fori Berechtigung; jedoch handelt es sich da, wo man von "Qualifikation" spricht, meist nur um die Subsumption unter Sachnormen mit Auslandsbeziehung, nicht um die Subsumption unter Kollisionsnormen. Die DBA stellen aber völkerrechtliche Verträge dar, die über mehreren nationalen Rechtsordnungen stehen und so allenfalls subsidiär aus einer einzigen unter ihnen ausgelegt werden können. Zuvor aber ist der völkerrechtliche Sinn einer DBA-Norm nach deren Wortlaut, Zweck, systematischer Stellung und Entstehungsgeschichte zu erforschen. Insbesondere bei der historischen Auslegung hat die subjektive Seite der Vertragsinterpretation hervorzutreten. Mit einer sorgfältigen völkerrechtlichen Auslegung läßt sich ein großer Teil der Qualifikationskonflikte verhindern. Die hinter der völkerrechtlichen Auslegung einsetzende mittelbare Auslegung nach den entsprechenden Begriffen des Landesrechts hat die Funktion der DBA-Bestimmungen als Kollisionsnormen zu berücksichtigen. Konflikte bei den DBA ergeben sich einmal im regelungsfreien Raum, zum anderen bei der Auslegung. Bei den letzteren nehmen die durch

Lebenslauf

Am 9. Sept. 1942 wurde ich in Neustettin/Pommern als viertes von fünf Kindern des Obersten Arwed von Poser und Groß-Naedlitz und seiner Gemahlin Liselotte, geb. von Biehler, geboren.

Von 1949 bis 1953 besuchte ich die Volksschule in Warendorf (Westfalen), von 1953 bis 1956 das Gymnasium dort, anschließend bis zum Abitur 1961 das Humanistische Gymnasium in Rosenheim (Oberbayern).

Von 1961 bis 1963 durchlief ich eine kaufmännische Lehre bei einer Hamburger Bank; gleichzeitig bildete ich mich beim Darmstädter Fernlehrinstitut zum "Technischen Kaufmann" aus. Im Anschluß an die Bankgehilfenprüfung im Sommer 1963 ging ich mit Unterbrechungen zwei Jahre zu Hamburger, Londoner, Pariser und Münchner Banken in Ausbildung.

Im Wintersemester 1963/64 und im folgenden Sommersemester studierte ich in Hamburg Rechtswissenschaft, die drei folgenden Semester in München Volks- und Betriebswirtschaft, neuere Geschichte und romanische Sprachen, vom Sommersemester 1966 bis zum Sommersemester 1967 wieder Rechtswissenschaft in München, wo ich im Herbst 1967 die Erste Juristische Staatsprüfung ablegte.

Von 1968 bis 1971 war ich Rechtsreferendar in Rosenheim/Obb. und München; gleichzeitig nahm ich an Kursen bei der Faculté Internationale du Droit Comparé in Straßburg, Amsterdam, Palma (Mallorca), Triest, Turin und Caracas teil und erhielt das "Diplôme des Etudes Superieures en Droit Comparé" der Fakultät. Im Frühjahr 1971 legte ich in München die Zweite Juristische Staatsprüfung ab.

Seither bin ich Rechtsanwalt in Agatharied bei Miesbach (Oberbayern).